

**Kann ein Billigkeitserlaß nach § 131 AO gemäß
§ 96 Absatz 1 AO mit der Wirkung beseitigt werden,
daß die erlassenen Abgaben zurückgefordert
werden können ?**

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Rechte durch die Rechts- und Staats-
wissenschaftliche Fakultät der Westfälischen
Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Helmut Krill
aus Bergisch - Gladbach

1 9 6 3



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555205_0036

**Kann ein Billigkeitserlaß nach § 131 AO gemäß
§ 96 Absatz 1 AO mit der Wirkung beseitigt werden,
daß die erlassenen Abgaben zurückgefordert
werden können ?**

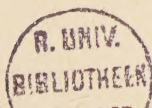
Inaugural-Dissertation

**zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Rechte durch die Rechts- und Staats-
wissenschaftliche Fakultät der Westfälischen
Wilhelms-Universität zu Münster**

vorgelegt von

Helmut Krill
aus Bergisch - Gladbach

1 9 6 3



1. Berichterstatter: Prof. Dr. Klein
 2. Berichterstatter: Prof. Dr. Wolff
- Dekan: Prof. Dr. Schelsky
- Tag der mündli-
chen Prüfung: 26. Juli 1963

Meinen Eltern !

I N H A L T S Ü B E R S I C H T

	Seite
Literaturverzeichnis	IV
Abkürzungen	XII
A Einleitung: <u>Der Gegenstand der Untersuchung</u>	1
§ 1: Das Problem	1
§ 2: Der Lösungsweg	2
§ 3: Die Klärung der Terminologie	4
B Hauptteil: <u>Beseitigung eines Billigkeitserlasses nach § 131 AO gemäß § 96 Abs.1 AO mit der Möglichkeit der Zurückforderung der erlassenen Abgaben ?</u>	6
1. Abschnitt: Allgemeines zum Billigkeitserlaß	6
1. Kapitel: Begriff und Arten des Billigkeitserlasses.	6
§ 4: Der Begriff "Billigkeitserlaß" i.S. des § 131 Abs.1 AO	6
§ 5: Der Billigkeitserlaß und das Steuerfestsetzungsverfahren	7
§ 6: Die Arten des Billigkeitserlasses nach § 131 Abs. 1 AO	10
1. Erlaß nach Steuerfestsetzung	10
2. Erlaß vor Steuerfestsetzung und seine Unterarten	11
§ 7: Zusammenfassung	14
2. Kapitel: Der Billigkeitserlaß als Steuerverwaltungsakt	15
§ 8: Der Begriff des Steuerverwaltungsakts	15
1. Zum Begriff "Verwaltungsakt"	15
2. Zum Begriff "Steuerverwaltungsakt"	16
§ 9: Der Rechtscharakter des Billigkeitserlasses als Steuerverwaltungsakt	17
2. Abschnitt: Der Widerruf des Billigkeitserlasses nach § 96 AO	24
1. Kapitel: Allgemeines zum Widerruf eines Billigkeitserlasses	24
§ 10: Die Widerruflichkeit des Billigkeitserlasses	24
§ 11: Kein Widerruf des Billigkeitserlasses nach § 94 AO	26
§ 12: Die Widerrufsgründe des § 96 AO	29

II

Seite

2. Kapitel:	Die Wirkungen des Widerrufs eines Billigkeitserlasses nach § 96 AO	30
§ 13:	Die Wirkungen der Zurücknahme eines Billigkeitserlasses	30
§ 14:	Die Wirkungen der Beseitigung eines Billigkeitserlasses	34
3. Abschnitt:	Der Meinungsstreit über die Rechtsfolgen der Beseitigung bei Billigkeitsmaßnahmen ohne Dauerwirkung	36
1. Kapitel:	Überblick über die Meinungen in Rechtslehre und Rechtsprechung	36
§ 15:	Die ursprüngliche Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und die herrschende Meinung in der Rechtslehre	36
§ 16:	Die spätere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und die Meinung von SCHEUER ..	40
§ 17:	Das Gutachten des Obersten Finanzgerichtshofs in München vom 25.8.1950	42
2. Kapitel:	Die Kritik der in Rechtslehre und Rechtsprechung vertretenen Meinungen	44
§ 18:	Zur ursprünglichen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs	44
§ 19:	Zur neueren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs	45
I	Unzulässigkeit der Beseitigung eines Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO ?.	45
II	Bedenken gegen die Rückforderung des Erlassenen aus dem Wesen des Billigkeitserlasses als Schuldbeendigungsgrund ?	47
1.	Der Standpunkt SCHEUERS	47
2.	Die Rechtsprechung zu dieser Frage	49
3.	Kritik der Rechtsprechung	51
III	Bedenken gegen die Zurückforderung des Erlassenen aus der im bürgerlichen Recht für den Erlaß getroffenen Regelung ? ...	57
1.	Die Zulässigkeit des Vergleichs des Billigkeitserlasses mit dem Erlaß im bürgerlichen Recht	57
2.	Die Aufhebung eines Erlasses mit Wirkung ex tunc und ex nunc im bürgerlichen Recht	62
§ 20:	Zum Gutachten des Obersten Finanzgerichtshofs	66

I	Keine Berichtigung der Meinung des Obersten Finanzgerichtshofs durch Be- rufung auf angebliche Ungerechtigkei- ten in der Praxis	68
II	Bedenken gegen die Auslegung des Be- griffs "Rückwirkung" aus dem Wesen des Widerrufs gem. § 96 Abs.1 und Abs.2 AO ...	69
1.	Das Wesen der Zurücknahme	70
2.	Das Wesen der Beseitigung	71
4. Abschnitt:	Bedenken gegen die erneute Inanspruch- nahme des durch den Billigkeitserlaß Betroffenen	80
1. Kapitel:	Bedenken gegen die Rückforderung des Erlassenen aus Gründen des Vertrauens- schutzes ?	80
§ 21:	Allgemeines zum Vertrauensschutz im öffentlichen Recht	80
§ 22:	Vertrauensschutz bei den einzelnen Widerrufsmöglichkeiten des § 96 Abs.1 AO .	81
1.	Sachliche Unzuständigkeit der erlassen- den Stelle	83
2.	Änderung der tatsächlichen Verhältnisse ..	85
3.	Unrichtige oder irreführende Angaben des Steuerpflichtigen	87
4.	Nichterfüllung der dem Steuerpflichtigen auferlegten Bedingungen oder Verpflich- tungen	95
5.	Ausübung des Widerrufsvorbehalts	97
6.	Zusammenfassung	98
§ 23:	Die Durchführung des Rückforderungsan- spruchs der Finanzverwaltung	99
2. Kapitel:	Bedenken gegen die Rückforderung des Er- lassenen aus volkswirtschaftlichen, rechtsstaatlichen und organisatorischen Gründen	101
§ 24:	Unerträgliche Beeinträchtigung der Volks- wirtschaft durch Steuernachforderungen des Staates ?	101
§ 25:	Gefährdung der Rechtssicherheit ?	105
§ 26:	Überlastung der Verwaltung ?	108
C Schluß:	<u>Würdigung des gewonnenen Ergebnisses</u>	110
§ 27:	Zusammenfassung des Ergebnisses	110
§ 28:	Die rechtspolitische Bedeutung des gefun- denen Ergebnisses im Vergleich mit der Lö- sung des Obersten Finanzgerichtshofs	110

L I T E R A T U R - V E R Z E I C H N I S

- ASCHER, Bernhard:** Erlaßrücknahme und Verjährung des Steueranspruchs, DStBl 1930 S. 25
- BACHOF, Otto:** Die verwaltungsgerichtliche Klage auf Vornahme einer Amtshandlung, Tübingen 1951
Verwaltungsgerichtsbarkeit und Justiz unter besonderer Berücksichtigung des Bonner Grundgesetzes, SJZ 1950 S. 488
 Der maßgebende Zeitpunkt für die gerichtliche Beurteilung von Verwaltungsakten, JZ 1954 S. 416
- BARSKE, Kurt:** Die Reichsabgabenordnung, 3. Aufl. 1956, 4. Aufl. 1958, Stuttgart, Buchreihe "Finanz und Steuern" Band 4 (Zitate ohne Auflagenangabe betreffen die 4. Auflage)
 Die Vorschriften der RAO über die Rücknahme und Änderung von Verfügungen der Finanzämter, DStZ 1937, S. 1085
- BECKER, Enno:** Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl. Berlin 1930, in der Buchreihe "Die Steuerbücherei" Bd. IV
 Zur Reichsabgabenordnung, StuW 1934 Sp. 201
 Erläuterungen zur Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, StuW 1935 S. 1322
- BERGER, Emil:** Die Reichsabgabenordnung nach ihren Schwerpunkten für die Praxis der Besitz- und Verkehrssteuern, 3. Aufl. Straubing 1959
- BETTERMANN, Karl August:** Zur Lehre vom Folgenbeseitigungsanspruch, DÖV 1955 S. 528
- BLAU - OEFTERING - BECKER:** Steuerrecht und BGB, von Bernhard Blau Bernhard Heinz Enno und Heinz Oeftering mit einer Einleitung von Enno Becker, Berlin 1934
- BLEY, Erich:** Wiederaufleben erlassener Steuerforderungen, DStBl 1942 Nr. 12 S. 303
- BLUMENSTEIN, Ernst:** Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht, Festgabe für Eugen HUBER, Bern 1919, S. 208
- BOETHKE, Wilhelm:** Ist die Tilgung eines Steueranspruchs im Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen oder ist sie in das Hebungsverfahren zu verweisen? Steuerarchiv 1930 S. 323

V

- BORNMANN, Otto: Fehlerberichtigung, Steuerwarte 1936 S. 289
- BRÖNNER, Herbert: Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 6. Aufl. Stuttgart 1960
- BÜHLER, Ottmar, Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Bd. I Wiesbaden 1951
- CAMBEIS, Kurt: Der öffentlichrechtliche Erstattungsanspruch und die §§ 812 ff. BGB, Diss.jur. Freiburg 1952
- CLASEN, Heinrich: Der Vertrauensschutz bei Rücknahme fehlerhafter begünstigender Verwaltungsakte, DÖV 1960 S. 899
- COHN, L.: Erlaß und Verzicht nach dem BGB, Gruch. Beiträge Bd. 47 S. 221
- CRISOLLI, Julius: Lehrbuch des Steuerrechts Bd. 1: Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1933
- DICKMANN, Herbert: Die Beseitigung behördlicher Bewilligungen durch Aufhebung oder Widerruf, DÖV 1957 S. 278
- ELSEN: Aus welchen Gründen kann eine Steuer erlassen werden ? StuW 1959 Sp. 499
- ENDEMANN, Friedrich: Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, 1. Bd. 6. Aufl. Berlin 1905
- ENNECCERUS - LEHMANN: Recht der Schuldverhältnisse, Ein Lehrbuch von Ludwig Enneccerus, 15. Bearbeitung von Heinrich Lehmann, Tübingen 1958
- Ludwig Heinrich
- BERNING, Adolf: Der Widerruf mangelhafter begünstigender Verwaltungsakte, Diss.jur. Münster 1959
- EYERMANN - FRÖHLER: Verwaltungsgerichtsordnung, München und Berlin 1960
- Erich Ludwig
- EYLERT: Das Billigkeits- und Gnadenverfahren im Reichssteuerrecht, DStZ 1937 S. 869
- FISCHER, Werner: Der Verzicht auf vermögensrechtliche Ansprüche im Verwaltungsrecht, Leipzig 1930
- FLEINER, Werner: Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl. Tübingen 1928
- FLIESSBACH, Wilhelm: Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1958 S. 751
- FLUME, Werner: Steuerwesen und Rechtsordnung, in: Rechtsprobleme in Staat und Kirche, Festgabe für Rudolf SMEND, Göttinger Rechtswissenschaftliche Studien Bd. 3 S. 74, Göttingen 1952
Die Billigkeitsmaßnahmen des § 131 AO nach neuerem Recht, Steuerberater-Jahrbuch 1953/54 S. 97

- FORSTHOFF, Ernst:** Verwaltungsrecht, 5. Aufl. 1955, 7. Aufl. 1958, 8. Aufl. 1961 München und Berlin.
(Zitate ohne Auflagenangabe betreffen die 8. Auflage)
- FRIESECKE, Kuno:** Die Möglichkeiten und Grenzen einer Abänderung rechtskräftiger Steuerbescheide, NJW 1951 S. 633
- FRIESENHAHN, Ernst:** Die rechtsstaatlichen Grundlagen des Verwaltungsrechts, in: Recht, Staat, Wirtschaft Bd. 2, Stuttgart und Köln 1950
- v. GIERKE, Otto:** Deutsches Privatrecht, 3. Bd. Schuldrecht, München und Leipzig 1917, in: Systematisches Handbuch der Deutschen Rechtswissenschaft II. Abt. 3. Teil 3. Band
- GIESE, Friedrich:** Die Reichsabgabenordnung, Frankfurt 1950 in: Der Wirtschafts-Kommentator Teil A Steuerrecht, AI/1
- GIESE - NEUWIEM - CAHN:** Deutsches Verwaltungsrecht, bearbeitet von Friedrich Giese, Erhard Neuwiem und Ernst Cahn, Berlin und Wien 1930
- GROBER:** Zur Anwendbarkeit des § 96 AO, DStZ 1938 S. 1281
- HARDY:** Zur Anwendung und Auslegung des § 96 der RAO, ZfZ 1933 S. 84
- HATSCHEK - KURTZIG:** Lehrbuch des deutschen und preußischen Verwaltungsrechts, 7./8. Auflage herausgegeben von Paul Kurtzig, Leipzig 1931
- HAUEISEN:** Erstattungsansprüche des öffentlichen Rechts, NJW 1954 S. 977
Die Rücknahme fehlerhafter Verwaltungsakte, NJW 1954 S. 1425
Anmerkung zum Urteil des OVG Berlin vom 14.11.1956, DVBl 1957 S. 506
Der Wandel in der Beurteilung fehlerhafter Verwaltungsakte, DVBl 1960 S. 913
- HEINLEIN, A.:** Zurücknahme steuerbegünstigender Verfügungen durch das Finanzamt, FR 1960, S. 322

VII

- HENRYCHOWSKY, F.:** Stundung, Ermäßigung, Erlaß und Niederschlagung der Reichssteuern, JW 1932 S. 1624
- HENSEL, Albert:** Steuerrecht (Lehrbuch), 3. Aufl. Berlin 1933

Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1. Jahrgang S. 39
- HERRMANN, Theodor:** Das Finanzamt als Organismus, Düsseldorf 1955
- HEYDEN, Heinz:** Die Rücknahme fehlerhafter Erstattungs- und Vergütungsbescheide, zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Steuerverwaltungsakt, StuW 1957 S. 136
- v. HIPPEL, Ernst:** Untersuchungen zum Problem des fehlerhaften Staatsaktes, Berlin 1924
- HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER:** Kommentar zur Abgabenordnung, bearbeitet von Walter Ernst Ermin
Walter Ernst Ermin von Walter Hübschmann, Ernst Hepp, Armin Spitaler, v. Wallis, Lademann und Hartung
1 - 4 Aufl. Köln 1951/60
- IPSEN, Hans:** Der Widerruf gültiger Verwaltungsakte, Hamburg 1932
- JÄCKEL, Karl Heinz:** Der Steuerbescheid als Verwaltungsakt, Diss. jur. Mainz 1955
- JELLINEK, Georg:** System der subjektiven öffentlichen Rechte, 2. Aufl. Tübingen 1919
- JELLINEK, Walter:** Verwaltungsrecht, 3. Aufl. Offenburg 1931/1950

Der fehlerhafte Staatsakt und seine Folgen, Tübingen 1903
- JUNG, Hans:** Probleme des Widerrufsvorbehaltes, DVBl 1957 S. 708
- KAMMER:** Anmerkung zum Urteil des OVG Braunschweig DVBl 1953 S. 601 in: DVBl 1953 S. 613
- KLEIN, Friedrich:** Rechtliche Grenzen der Maßnahmen der Steuerverwaltung gegenüber dem Steuerpflichtigen, Beiheft 3 zu der Zeitschrift "Die Wirtschaftsprüfung", Stuttgart 1949

VIII

- KOCH: Erlaß von Steuern nach § 131 AO, in: Neue Wirtschaftsbriefe, Herne, Fach 2 S. 857
- v. KÖHLER, Ludwig: Grundlehren des Deutschen Verwaltungsrechts, 2. Aufl. Stuttgart und Berlin 1936
- KORMANN, Karl: System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte, Berlin 1910
- KREBS, Edgar: Die Kodifizierung des Widerrufsrechts von Verfügungen in der Thüringischen Landesverwaltungsordnung, Jena 1930, Diss. jur.
- KÜHN, Rolf: Abgabenordnung, 2. Aufl. 1950, 5. Aufl. 1958, 6. Aufl. 1962 Stuttgart (Zitate ohne Auflagenbezeichnung betreffen die 6. Auflage)
- LANGE, Gerhard: Über die rückwirkende Aufhebung rechtswidriger begünstigender Verwaltungsakte D 6D 1956 S. 221
- LASSAR, Gerhard: Der Erstattungsanspruch im Verwaltungs- und Finanzrecht, Berlin 1921
- LEONHARD, Franz: Allgemeines Schuldrecht des BGB, Bd. 1 München und Leipzig 1929
- LIEBISCH, Arnold: Steuerrecht und Privatrecht, Köln 1935
- LINGEN, Erich: Der Verwaltungsakt und sein Widerruf wegen Willensmängel, Archiv für Post- und Fernmeldewesen 1951 S. 1
- LOEWER, Albrecht: Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5.2.1953, in: StuW 1953 S. 423
- LUDWIG, Klaus: Der Umfang der Berichtigung nach § 222 Abs.1 Ziff.1 AO, NJW 1958 S. 779
- MAASSEN, K.: Der außerordentliche Steuererlaß nach § 131 Abs.1 Satz 2 und 3 Reichsabgabenordnung, in: NJW 1955 S. 165
- v. MANGOLDT- KLEIN: Das Bonner Grundgesetz, erläutert von Hermann v. Mangoldt und Friedrich Klein, Bd. 1 2. Aufl. Berlin-Frankfurt 1957
- MAUNZ - DÜRIG: Grundgesetz. Kommentar von Theodor Maunz und Günther Dürig, München und Berlin seit 1958

IX

- MAYER, Otto:** Deutsches Verwaltungsrecht Bd. 1-2, 3. Aufl., München und Leipzig 1924
- WEIER - BRANECKE:** Die Anwendbarkeit privatrechtlicher Normen im Verwaltungsrecht, Archiv für öffentliches Recht, Neue Folge Bd. 11 S. 230 ff. 1926
- MENGER, Christian-Friedrich:** Höchststrichterliche Rechtsprechung zum Verwaltungsrecht, VArch 59 S. 77
- MERK, Wilhelm:** Steuerschuldrecht, Tübingen 1926
- MERKL, Adolf:** Allgemeines Verwaltungsrecht, Wien und Berlin 1927
- MESSMER, Kurt:** Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen bei Stundung und Billigkeitsmaßnahmen gem. § 131 AO, in: StuW 1960 S. 171
- MOTIVE:** Motive zu dem Entwurfe eines bürgerlichen Gesetzes für das Deutsche Reich, Bd. II: recht der Schuldverhältnisse, Amtliche Ausgabe Berlin und Leipzig 1888
- NAUMANN, Richard:** Anmerkung zum Urteil des Landgerichts Ansbach vom 5.10.1951, DVBl 1952 S. 633
- NEBINGER, Robert:** Verwaltungsrecht, Allgemeiner Teil, 2. Aufl. Stuttgart 1949
- NIEMANN, Engelhard:** Der Steuerverwaltungsakt, Berlin 1930
- OSWALD, Franz:** Fragen aus dem Steuerprozeß, StbJ 1958/59 S. 435 ff.
- PALANDT, Otto** Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, bearbeitet von Bernhard Danckelmann, Hans Gramm, Ulrich Hoche, Wolfgang Lauterbach und Ludwig Rechenmacher, 19. Aufl. München und Berlin 1960
- PETERS, Hans:** Lehrbuch der Verwaltung, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1949
- PFÄHLERT, Willi:** Der Erlaß nach deutschem Recht unter Berücksichtigung des österreichischen, schweizerischen, französischen und englischen Rechts, Diss. jur. Tübingen 1935
- PLANCK, Gottlieb:** Kommentar zum BGB, 2. Buch, 4. Aufl. bearbeitet von Siber, Berlin 1914

I

- RADBRUCH, Gustav:** Rechtsphilosophie. Nach dem Tode des Verfassers besorgt von Erik Wolf, 4. Aufl Stuttgart 1950
- REISSER, Raimund:** Widerruf von Verwaltungsakten, Diss.jur. München 1937
- RIEWALD, Alfred:** RAO und Steueranpassungsgesetz: Teil I (§§ 1 - 159) Berlin 1941; Teil II (§§ 160-390) Berlin-Köln-Detmold 1951
- RUPP, Oskar:** Die sog. ungerechtfertigte Bereicherung als Schuldgrund im öffentlichen Recht, DÖV 1949 S. 150
- SÄPTEL, Werner:** Widerruf von Steuerverwaltungsakten, Diss. jur. Göttingen 1936
- SCHÄFER, Gerhard:** Der Widerruf begünstigender Verwaltungsakte, Marburg 1960
- SCHEUER, Adam:** Zurücknehmbarkeit eines Steuerbilligkeitserlasses bei Änderung der für seine Gewährung maßgebend gewesenen tatsächlichen Verhältnisse, StuW 1949 S. 1091
- SCHOEN, Paul:** Der Widerruf von Verfügungen nach der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichtes, in: Verwaltungsrechtliche Abhandlungen, Festgabe zur Feier des 50jährigen Bestehens des Preußischen Oberverwaltungsgerichts, S. 118 ff., Berlin 1925
- SCHRÖTER:** Die Anwendung des § 131 AO auf dem Gebiet der Zölle und Verbrauchssteuern ZfZ 1953 S. 356
- SCHULTHEIS, Helmuth:** Die Vergütungen des Abgabenrechts - ein Ausdruck des Gemeinschaftsdenkens, Bielefeld 1936
- SCHÜTZ, Erwin:** Der Widerruf gesetzwidriger begünstigender Verwaltungsakte, DÖV 1958 S. 449
- SKAUFY, Walter:** Die ungerechtfertigte Bereicherung im öffentlichen Recht, Diss. jur. Berlin 1934
- SOMMER, Günter:** Der Widerruf von Verwaltungsakten, DÖV 1954 S. 655 ff.
- TIPKE - KRUSE:** Reichsabgabenordnung Bd. 1, Köln 1961
Klaus Heinrich-Wilhelm Erlaß aus Billigkeitsgründen, in: FR 1960 S. 238

XI

- TIPEKE, Klaus: Der fehlerhafte Steuerverwaltungsakt, StuW 1957 S. 3
- Über Bestandskraft. Ein Beitrag zur Abgrenzung der §§ 94 - 96 AO, StuW 1960 S. 809
- TOTZEK, Wilhelm: Ein Beitrag zum Widerruf von Verwaltungsakten, DÖV 1949 S. 230
- v.TUREGG, Kurt Egon Freiherr: Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 3. Aufl. Berlin 1956, 4. Aufl. neubearbeitet von Erwin Kraus, Berlin 1962
(Zitate ohne Auflagenangabe betreffen die 4. Auflage)
- Zum Widerruf von Verwaltungsakten, JZ 1952, S. 18
- WALSMANN, Hans: Der Verzicht, Leipzig 1912
- Wolff, Hans J.: Verwaltungsrecht I, 4. Aufl. München und Berlin 1961
- WRAGGE, Werner: Die Rechtskraft des Steuerbescheides, Heidelberg 1937, Diss. jur.
- ZITZLAFF, Franz: Fragen der Reichsabgabenordnung, StuW 1936 Teil I S. 475

XII

ABKÜRZUNGEN

Arch OR NF	Archiv für Öffentliches Recht Neue Folge
AO	Abgabenordnung
BB	Der Betriebs-Berater
Bd.	Band
Beitr.O	Beitreibungsordnung
BGBI	Bundesgesetzblatt
BFH	Bundesfinanzhof
BFH Bd. S.	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs in der amtlichen Sammlung
berlVwVerfG	Gesetz über das Verfahren der Berliner Verwaltung vom 2. Oktober 1958 (GVBl 951)
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts in der amtlichen Sammlung
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts in der amtlichen Sammlung
D öD	Der öffentliche Dienst
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DStBl	Deutsches Steuerblatt und wirtschaftlicher Beobachter
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DVB1	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStG	Einkommensteuergesetz
ErbStG	Erbschaftssteuergesetz
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung vom 6. September 1950 (BGBI S. 448)
FR	Finanz-Rundschau
GewStG	Gewerbsteuergesetz
Gruch. Beitr.	Beiträge zur Erläuterung des Deutschen Rechts, begründet von J.A. Gruchot
Gr.S.	Großer Senat
GS	Gesetzsammlung
GVBl	Gesetz- und Verordnungsblatt
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
KG	Kammergericht

XIII

KStG	Körperschaftsteuergesetz
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MROZEK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
MRVO	Verordnung der Militärregierung
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NWB Fach	Neue Wirtschaftsbriefe Fach ...
OFH	Oberster Finanzgerichtshof in München
OLGE	Entscheidungen der Oberlandesgerichte, amtliche Sammlung
OVG	Oberverwaltungsgericht
pr.	preußisch
RFH	Reichsfinanzhof
RFH Bd. S.	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs in der amtlichen Sammlung Band ... Seite ...
RGBL	Reichsgesetzblatt
RGZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RiA	Recht im Amt
RStBl	Reichssteuerblatt
RZBl	Reichszollblatt
S.	Seite
SJZ	Süddeutsche Juristenzeitung
StA	Steuerarchiv
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJ	Steuerberater-Jahrbuch
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StSG	Steuersäumnisgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft
StW	Steuer-Warte
VArch	Verwaltungsarchiv
VBl	Verwaltungsblatt
VerwR	Verwaltungsrecht
VGH	Verwaltungsgerichtshof
VGH	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
VStG	Vermögenssteuergesetz
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung vom 21. Januar 1960 (BGBI I S. 17)

XIV

VwRspr	Verwaltungsrechtsprechung in Deutschland
Warn.	Warneyers Jahrbuch der Entscheidungen
WiGBI	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes
ZBR	Zeitschrift für Beamtenrecht
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZMR	Zeitschrift für Miet- und Raumrecht

A Einleitung: Der Gegenstand der Untersuchung

§ 1 Das Problem

Der § 96 AO lautet:

- " (1) Wo eine Anerkennung, Genehmigung, Bewilligung oder Erlaubnis ausgesprochen worden ist, die den Beteiligten Befugnisse oder Vergünstigungen gewährt oder sie von Pflichten befreit, kann diese Verfügung, soweit nicht Widerruf oder weitere Bedingungen vorbehalten sind, nur zurückgenommen oder eingeschränkt werden:
1. wenn die Verfügung von sachlich unzuständiger Stelle erlassen worden ist,
 2. wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung der Verfügung maßgebend waren oder das Vorhandensein dieser tatsächlichen Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben des Beteiligten irrig angenommen ist,
 3. wenn der Beteiligte die Bedingungen oder Verpflichtungen, die ihm bei Gewährung der Vergünstigung auferlegt worden sind, nicht erfüllt oder eine nachträglich geforderte Sicherheit nicht leistet.
- (2) Hat der Beteiligte die Verfügung durch unlautere Mittel, wie Täuschung, Zwang, Bestechung veranlaßt, so kann sie mit rückwirkender Kraft zurückgenommen werden."

Nach § 96 AO können begünstigende Verfügungen der Finanzverwaltung nur unter den einschränkenden Voraussetzungen des Absatzes 1 Ziffern 1 - 3 widerrufen werden. Das Gesetz statet dabei, je nach den vorliegenden Umständen, diesen Widerruf mit verschiedenen Wirkungen aus: rückwirkende Kraft soll dem Widerruf nur in den Fällen des Absatzes 2 der Vorschrift zukommen, während der Widerruf in den Fällen

des Absatzes 1 nur vom Zeitpunkt seiner Bekanntmachung an wirken soll.

Die unterschiedlichen Wirkungen des nach § 96 Abs.1 und 2 AO erfolgenden Widerrufs begünstigender Verfügungen aufzuzeigen, bereitet in der Regel keine Schwierigkeiten. Nur beim Widerruf eines Billigkeitserlasses gemäß § 131 AO ist die Frage nach dem Unterschied zwischen einem Widerruf nach § 96 Abs.1 AO und einem Widerruf nach § 96 Abs.2 AO nicht ohne weiteres zu beantworten. Anerkannt ist, daß die Zurücknahme eines Billigkeitserlasses wegen Täuschung, Drohung oder unlauterer Mittel, die der Steuerpflichtige zur Erlangung des Billigkeitserlasses angewandt hat, mit rückwirkender Kraft gemäß § 96 Abs.2 AO zulässig ist und die Folge hat, daß der Steuerpflichtige so gestellt wird, als sei ihm von Anfang an der Billigkeitserlaß nicht gewährt worden. Wie ist es aber, wenn zwar die Tatbestandsmerkmale des § 96 Abs.1 AO, nicht aber die des § 96 Abs.2 AO erfüllt sind ?

§ 2 Der Lösungsweg

Zur Lösung dieser Frage ist es erforderlich, sich über den Begriff und die Arten des Billigkeitserlasses Klarheit zu verschaffen. Anschließend ist zu untersuchen, ob der Billigkeitserlaß überhaupt unter den Schutz des § 96 Abs.1 AO fällt. Wenn das zutrifft, steht damit gleichzeitig fest, daß der Billigkeitserlaß auch widerrufen werden kann. Es bleibt dann weiter die Frage zu prüfen, welche Wirkung der Widerruf eines Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO hat. Die Antwort auf diese Frage wird durch Anwendung der Grundsätze gefunden werden, die Rechtsprechung und Rechtslehre über den Widerruf eines begünstigenden Verwaltungsakts im allgemeinen Verwaltungsrecht entwickelt haben. Der notwendige Exkurs in das allgemeine Verwaltungsrecht muß aber auf diese Fragen be-

schränkt werden, denn es kann im Rahmen dieser Untersuchung nicht das gesamte Gebiet der Nichtigkeit, der Anfechtbarkeit und des Widerrufs von Verwaltungsakten behandelt werden. Die Grundsätze, die im allgemeinen Verwaltungsrecht für den Widerruf eines Verwaltungsakts gelten, können nur insoweit dargestellt werden, als sie eine Grundlage für die Beantwortung der Frage bieten, welche Wirkung der Widerruf eines Billigkeitserlasses hat. Anschließend sind die in der Rechtslehre und in der Rechtsprechung zu diesem Problem aufgetauchten Meinungen zu bringen, zu denen Stellung zu nehmen ist. Hier wird es sich zeigen, daß drei Gruppen von Ansichten zu unterscheiden sind: zunächst die ältere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs¹⁾ und die einschlägigen Kommentare zur Abgabenordnung²⁾, nach deren Ansicht der Billigkeitserlaß auch mit Wirkung es nunc mit der Folge widerrufen werden kann, daß der Staat die erlassene Steuerforderung wieder geltend machen kann; sodann die neuere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs³⁾ und die Meinung von SCHEUER⁴⁾, wonach ein Billigkeitserlaß seinem Wesen nach nur mit rückwirkender Kraft widerrufen werden kann; ferner als letzte Meinung die des Obersten Finanzgerichtshofs in München⁵⁾ und der ihm folgenden Finanzgerichte⁶⁾, die eine ex nunc-Wirkung des Widerrufs aus formellen Gründen und aus Gründen des Vertrauensschutzes ablehnen.

Der Meinung der ersten Gruppe, wenn auch nicht ihrer Begründung, wird zuzustimmen sein. Die Meinung der zweiten Gruppe wird durch den Nachweis widerlegt werden, daß weder das Wesen des Billigkeitserlasses noch sein materieller Inhalt seiner Beseitigung entgegenstehen. Bei der dritten Gruppe wird nachzuweisen

1) RFH Bd.7 S. 255; Mrozek § 4 UStG 1926 R 3; RFH Bd.6 S. 243; Bd.23 S. 134

2) Berger, Becker, Kühn, Hübschmann-Hepp-Spitaler

3) RFH in ZfZ 1933 Nr. 41 S. 286

4) StW 1949 Sp. 1091

5) Gutachten vom 25.8.1950, StRK AO § 96 R 1

6) FG Düsseldorf EFG 1958 Nr. 251 S. 190 ff.

sein, daß ihre Bedenken - zumindest teilweise- zu Unrecht bestehen.

Damit wird als Endergebnis gewonnen werden, daß auch bei dem Widerruf eines Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO der Staat in gewissen Fällen das Erlassene nachfordern kann, wenn auch erst ab Zugang der Widerrufungsverfügung an den Steuerpflichtigen.

§ 3 Die Klärung der Terminologie

Eine einheitliche Terminologie für die Geltungsbeendigung von Steuerverwaltungsakten läßt sich der Abgabenordnung nicht entnehmen. Sie spricht von "Zurücknahme", "Ersetzung", "Änderung", "Berichtigung" und "Einschränkung"¹⁾. Das Wort "Widerruf" verwendet die Abgabenordnung nicht. Auch im allgemeinen Verwaltungsrecht, in dem die Lehre vom Widerruf von Verwaltungsakten entwickelt worden ist, hat sich eine feststehende Terminologie für die Geltungsbeendigung von Verwaltungsakten noch nicht gebildet. Es erscheint daher zweckmäßig, die im Schrifttum ganz uneinheitlich verwendeten Ausdrücke für die Geltungsbeendigung von Verwaltungsakten festzulegen. Die herrschende Meinung²⁾ verwendet das Wort "Widerruf" nur zur Kennzeichnung der Geltungsbeendigung von begünstigenden fehlerfreien Verwaltungsakten. JELLINEK, SOMMER u.a.³⁾ verwenden den Ausdruck "Widerruf", wenn eine Begünstigung genommen werden soll, den Ausdruck "Zurücknahme" aber, wenn eine Belastung aufgehoben wird. TUREGG⁴⁾ verwendet dagegen das Wort "Widerruf" für die Vernichtung sowohl eines begünstigenden als auch eines belastenden Verwal-

1) vgl. §§ 92-96, 222, 224, 225 a AO

2) Ipsen, Widerruf S. 1; Lange, Aufhebung S. 221; Friesenhahn, Grundlagen S. 258; Hauelsen, Rücknahme S. 1425; neuerdings auch Forsthoff, Verw.R. 7. Aufl. S. 238 f.
kritisch Naumann aaO; VG Freiburg DÖV 1950 S.187 f.

3) Jellinek, Verw.R. S. 179 ff.; Sommer, Widerruf S. 655 f.; Schütz, Widerruf S. 449; BVerwG vom 28.6.1957 NJW 1958 S. 154

4) Lehrbuch S. 145

tungsaktes. DICKMANN¹⁾ stellt aus begriffspraktischen Gründen auf die durch den Beseitigungsakt erzeugte Rechtswirkung ab. Bei Zukunftswirkung hält er das Wort "Aufhebung", bei Rückwirkung dagegen das Wort "Widerruf" für treffend. WOLFF²⁾ nennt die Geltungsbeendigung eines Verwaltungsaktes durch staatliche Maßnahmen "Widerruf i.w.S.". Diesen Oberbegriff teilt er ein in "Aufhebung" und "Widerruf i.e.S.". Unter "Aufhebung" versteht WOLFF die Geltungsbeendigung eines Verwaltungsaktes in einem durch den Betroffenen oder einem Vertreter des öffentlichen Interesses eingeleiteten förmlichen Rechtsmittelverfahren. Der "Widerruf i.e.S." stellt dagegen die Geltungsbeendigung eines Verwaltungsaktes durch Verwaltungsakt derjenigen Behörde, die ihn erlassen hat, oder ihrer Aufsichtsbehörde außerhalb eines Rechtsmittelverfahrens dar. Den Widerruf i.e.S. unterteilt WOLFF weiter in "Zurücknahme" und "Beseitigung", je nachdem, ob der Verwaltungsakt mit Wirkung *ex tunc* oder *ex nunc* beendet wird.

Von den aufgezeigten Lösungsversuchen der Rechtslehre verdient die von WOLFF entwickelte den Vorzug. Es ist praktisch unmöglich, mit der h.M. die Bezeichnung der Geltungsbeendigung eines Verwaltungsaktes von der Feststellung, ob es sich um einen belastenden oder begünstigenden, fehlerfreien oder fehlerhaften Verwaltungsakt handelt, abhängig zu machen. Diese Feststellungen können in der Regel erst nach eingehenden rechtlichen Überlegungen getroffen werden. Einen Wert haben sie nur bei der Prüfung der Rechtmäßigkeit des Widerrufs. Die von WOLFF gebildeten Unterbegriffe "Beseitigung" und "Zurücknahme" weisen zudem der Wortbedeutung und dem sprachlichen Empfinden nach auf die verschiedenen Wirkungen des Widerrufs hin³⁾.

1) Beseitigung S. 282

2) Verw.R. § 53 I S. 288

3) vgl. Erning S. 13

Da sich die vorliegende Untersuchung gerade mit den verschiedenen Möglichkeiten des Widerrufs i.e.S. befaßt, erscheint die von WOLFF geschaffene Terminologie besonders geeignet, wenn auch die Abgabenordnung für die Geltungsbeendigung von Verwaltungsarten andere Oberbegriffe verwendet¹⁾.

Ergänzend ist zu bemerken, daß eine bloße Berichtigung von Schreibfehlern, Rechenfehlern und ähnlichen offensichtlichen Unrichtigkeiten kein Widerruf ist. Diese Fehler können ohne weiteres berichtigt werden, § 92 AO.

B Hauptteil: Beseitigung eines Billigkeitserlasses nach § 131 AO gemäß § 96 Abs.1 AO mit der Möglichkeit der Zurückforderung der erlassenen Abgaben ?

1. Abschnitt: Allgemeines zum Billigkeitserlaß

1. Kapitel: Begriff und Arten des Billigkeitserlasses

§ 4 Der Begriff "Billigkeitserlaß" i.S. des § 131 Abs.1 AO

" Unter Billigkeitserlaß versteht man die Befugnis der Verwaltungsbehörden, unbeschadet der rechtlichen Verwirklichung des Steuertatbestandes, auf die volle oder teilweise Einziehung der Steuer ganz oder teilweise aus Billigkeitsgründen zu verzichten, und zwar -im Unterschied zur Niederschlagung des § 130 AO, die einen internen Verwaltungsakt darstellt- mittels einer dem Steuerpflichtigen bekanntzugebenden Verfügung i.S. des § 96 AO."²⁾ Diese Befugnis der Ver-

1) Tipke- Kruse § 93 Anm. 5

2) Kühn § 131 Anm. 2; wenn § 131 AO anstatt von "Verzicht" von einem "Erlaß" der Steuer spricht, so ist damit die Steuerschuld, von der Warte des Steuerpflichtigen gesehen, gemeint. Sachlich besteht kein Unterschied. Allerdings bezieht sich in der gewöhnlichen Betrachtungsweise des bürgerlichen Rechts ein Erlaß immer nur auf bereits entstandene und ziffernmäßig feststehende Ansprüche. Da die Verwaltungsbehörde aber gem. § 131 Abs.1 Satz 2,3 AO Billigkeitsmaßnahmen schon vor der Festsetzung der Steuer treffen kann, halte ich den Ausdruck "Verzicht", der auch künftige Ansprüche betrifft, für treffender, vgl. Palandt § 397 Anm. 1 b; Maaßen aaO; O. Mayer Bd. 1 S. 355; Fischer S. 37, 42; Elsen aaO; Eylert aaO.; Barske AO S. 45

waltungsbehörden findet ihre Rechtfertigung darin, daß zur Verwirklichung wahrer Steuergerechtigkeit die Möglichkeit bestehen muß, "die formale Strenge des Gesetzes in solchen Fällen billigerweise aufzulockern, in denen die Einziehung oder Einbehaltung der von Rechts wegen geschuldeten Steuer als eine unbillige Härte erscheint"¹⁾. Das ist dann der Fall, wenn besondere Begleitumstände eine Abschwächung der Gesetzesstrenge angebracht erscheinen lassen. Diese können entweder in der Sache selbst liegen oder aber ihren Grund in den schlechten wirtschaftlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen haben. Liegen sie in der Sache selbst²⁾, so ist es unbeachtlich, ob der Steuerpflichtige wohlhabend oder bedürftig ist. In diesen Fällen gebietet es die Billigkeit, von dem Grundsatz, daß geschuldete Steuern auch eingezogen werden müssen, Ausnahmen zuzulassen.

Neben der Voraussetzung der unbilligen Härte fordert der Bundesfinanzhof³⁾ neuerdings eine Erlaßwürdigkeit des Steuerpflichtigen. Diese ist nach der Ansicht des Bundesfinanzhofes dann nicht gegeben, wenn der Antragsteller in eindeutiger Weise gegen die Interessen der Allgemeinheit verstoßen und seine mangelnde Leistungsfähigkeit, z.B. durch übertriebenen persönlichen Aufwand, eindeutig selbst verschuldet hat.

§ 5 Der Billigkeitserlaß und das Steuerfestsetzungsverfahren

Der Billigkeitserlaß nach § 131 Abs.1 AO läßt sich nach dem Wortlaut des Gesetzes zunächst in zwei große Gruppen einteilen: in den Billigkeitserlaß nach der Steuerfestsetzung, § 131 Abs.1 Satz 1 AO, und in den Billigkeitserlaß vor der Steuerfest-

1) Kühn § 131 Anm. 2

2) Beispiel: Der Steuerpflichtige hat ihm zustehende gesetzliche Vergünstigungen unverschuldet nicht fristgemäß wahrgenommen.

3) Urteil v.14.11.1957 BStBl 1958 III S. 153

setzung, § 131 Abs.1 Sätze 2,3 AO.

Bevor wir uns mit diesen beiden Grundarten des Billigkeitserlasses näher befassen können, bedarf es zunächst grundsätzlicher Ausführungen über das Wesen des Steuerfestsetzungsverfahrens. Die Zusammenhänge zwischen Steuererlaß und Steuerfestsetzung sind andernfalls nicht richtig zu erkennen.

Das Besteuerungsverfahren gliedert sich in drei Abschnitte: das Ermittlungsverfahren, das Festsetzungsverfahren und das Erhebungsverfahren. Ausgelöst wird das Besteuerungsverfahren durch die Erfüllung eines Tatbestandes, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, § 3 Abs. 1 StAnpG.

Die allgemeine Verpflichtung des Finanzamts zur Ermittlung und Erfassung steuererheblicher Tatbestände ergibt sich aus § 204 AO. Das Finanzamt hat danach die steuerlichen Fälle zu erforschen und von amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind.

An das Ermittlungsverfahren schließen sich die Festsetzung der Steuer und ihre Erhebung an. Festsetzung und Erhebung bedeuten die praktische Verwirklichung der durch die einzelnen Steuergesetze verschaffenen Steueransprüche und bringen die Steuerquelle zum Fließen¹⁾.

Die Steuerfestsetzung ist der Ausspruch des Finanzamts oder einer Rechtsmittelbehörde, durch den die Steuerschuld in einem förmlichen Verfahren nach Maßgabe der in Betracht kommenden Besteuerungsmerkmale näher konkretisiert und sowohl dem Grunde wie auch regelmäßig der Höhe nach festgestellt wird²⁾.

Eine besondere Art der Steuerfestsetzung ist die sogenannte Veranlagung. Sie führt von der Steuererklärung des Steuerpflichtigen über die Berechnung

1) Herrmann S. 28

2) Riewald AO § 210 Bem. 1

und Festsetzung der Steuer durch die Veranlagungsstelle zur Belastung des Steuerkontos, der sogenannten Sollkarte, mit dem festgesetzten Steuerbetrag durch die Finanzkasse. Erst danach wird der Steuerbescheid dem Steuerpflichtigen durch Zustellung bekanntgemacht, §§ 166, 204 ff. AO.

Das Veranlagungsverfahren kommt überall da in Betracht, wo es nach Art und Struktur der Steuer einer ins einzelne gehenden Erforschung des Sachverhalts bedarf, weil die Steuertatbestände vielgestaltig und Bewertungsfragen zu lösen sind: bei der Einkommen-, Körperschaft -, Umsatz-, Vermögen-, Kapitalertrag-, Grunderwerb-, Wertpapiersteuer, z.T. auch bei der Börsenumsatzsteuer, §§ 6, 19, 72 Kapitalverkehrsteuer-Durchführungsverordnung. Bei den übrigen Verkehrssteuern und den Zöllen, deren Tatbestandsgestaltung und Erhebung verhältnismäßig einfach ist und daher eine formfreiere Steuerentrichtung zuläßt, berechnet sich der Steuerpflichtige die Steuer in einer Art "Selbstverwaltung" weitgehend selbst¹⁾.

Die Festsetzung²⁾ der Steuer hat nur deklaratorische Bedeutung³⁾, da die Steuerschuld (der Steueranspruch des Fiskus) unabhängig von der Festsetzung der Steuer entsteht⁴⁾. Ihr materieller Inhalt besteht in der

1) Kühn § 210 Anm. 2

2) Von der Entstehung der Steuerschuld und ihrer Konkretisierung (Festsetzung) ist die Fälligkeit der Steuer zu unterscheiden. Sie tritt erst auf Grund der Festsetzung durch schriftlichen Bescheid ein, und zwar mit Ablauf eines bestimmten Zeitraums nach der Bekanntgabe des Steuerbescheides, meist eines Monats, §§ 47 Abs. 2 EStG, 20 KStG, 18 Abs. 1 VStG, 28 ErbStG, 20 Abs. 2 GewStG.

3) Im Hinblick auf die Entrichtung und Fälligkeit der Steuerschuld kommt der Steuerfestsetzung auch konstitutive Wirkung zu. Ausnahme: Verbrauchsteuern und Zölle, vgl. Kühn § 210 Abs. 2, § 99 Bsm lb. Die Steuerschuld wird somit erst durch die Festsetzung und die Zustellung des Steuerbescheides "aktualisiert".

4) § 3 Abs. 2 StAnpG, h.M., zuletzt BFH v. 10.11.1953 BStBl 1954 III S. 27

"Feststellung dessen, was Rechtens ist"¹⁾.

Die Steuerfestsetzung ist zunächst nur ein rein innerdienstlicher Akt, der über Fälligkeit, Aufrechenbarkeit oder Rechtskraft nichts aussagt²⁾ und auch nicht einer Mitteilung an den Pflichtigen bedarf³⁾. Erst in der Form des Steuerbescheides tritt die Festsetzung aus dem internen Bereich der Verwaltung heraus und wendet sich an den Steuerpflichtigen. Dieser Bescheid muß gem. § 211 AO die Höhe der Steuer und die ihrer Berechnung zugrunde gelegten Besteuerungsmerkmale erkennen lassen.

Auf die Festsetzung (Veranlagung) der Steuer und ihrer Kundgebung an den Pflichtigen folgt -nach Ablauf einer meist einmonatigen Frist- die Einziehung der Steuer. Der Steuerpflichtige zahlt entweder freiwillig, oder die Steuer wird im Vollstreckungsverfahren beigetrieben.

Die Vorschrift des § 131 AO gibt die Möglichkeit, je nach Lage des Falles aus Billigkeitsgründen den Steuerpflichtigen ganz oder teilweise von der Steuererlast zu befreien. Dabei kann die Finanzbehörde in jeder Lage des Besteuerungsverfahrens tätig werden. Den einzelnen Entwicklungsstadien des Steueranspruchs entsprechend lassen sich verschiedene Arten des Billigkeitserlasses unterscheiden.

§ 6 Die Arten des Billigkeitserlasses nach § 131 Abs. 1 AO

1. Erlaß nach Steuerfestsetzung

Nach § 131 Abs.1 Satz 1 AO können Steuern ganz oder zum Teil erlassen, erstattet oder angerechnet werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Die Anwendung dieser Bestimmung setzt also voraus, daß das Besteuerungsverfahren schon in das Stadium der Steuererhebung gelangt ist, daß also der Steueranspruch z.Zt. der Verzichtserklärung der Behörde schon durch den Steuerbescheid (nicht durch

1) Flume, Steuerwesen S. 78

2) BFH BStBl 1954 III S. 27

3) BFH BStBl 1953 III S. 31

Vorauszahlungsverfügung) förmlich festgesetzt worden ist. Es liegt daher in diesem Stadium ein bereits entstandener und ziffernmäßig feststehender Anspruch vor¹⁾.

Ist der Steuerzahlungsanspruch noch nicht durch Erfüllung erloschen, kann er durch den Erlaß vollständig oder teilweise (Steuernachlaß) untergehen. Es handelt sich also um einen Erlaß im gewohnten Sinne (rechtsvernichtende Einwendung)²⁾.

Ist dagegen die Steuer schon bezahlt, so kommt ein Erlaß nicht mehr in Betracht. Da mit der Zahlung die Steuerforderung untergegangen ist, besteht nichts mehr, was erlassen werden könnte. Nach Wirkung und Bedeutung steht der Verzicht auf den Betrag der getilgten Forderung aber einem Erlaß gleich³⁾. Deshalb sieht das Gesetz bei einem Erlaß bereits entrichteter Abgaben die Erstattung oder die Anrechnung des gezahlten Betrages vor, § 131 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz AO.

2. Erlaß vor Steuerfestsetzung und seine Unterarten

Während die Verhältnisse, die zu einer Billigkeitsmaßnahme i.S. des § 131 Abs. 1 AO nach Steuerfestsetzung führen können, in der Regel einfach und überschaubar sind, trifft das Gegenteil auf die vor diesem Zeitpunkt liegenden Verfahrensabschnitte der Besteuerung zu. Dementsprechend vielfältig sind daher die Möglichkeiten, Billigkeitsmaßnahmen schon vor der Steuerfestsetzung zu treffen.

So kann nach der Rechtsprechung⁴⁾ ein Erlaß schon vor der Verwirklichung des Steuertatbestandes ausgesprochen werden. Die Steuerschuld soll dann zwar

1) nach Riewald § 96 Anm. 4 ein Steuerzahlungsanspruch

2) Maaßen aaO.

3) Elsen aaO.

4) RFH Bd. 29, 210; BFH BStBl 1955 III S. 92; 3VerwG StuW 1959 Nr. 250

unabhängig von dem Erlaß entstehen, da die Entstehung der Steuerschuld allein von der Erfüllung des gesetzlichen Entstehungstatbestandes abhängt¹⁾, § 3 Abs.1 StAnpG. Der Erlaß bringt aber die entstandene Steuerschuld im Augenblick ihres Entstehens zum Erlöschen. In Wahrheit steht daher der Erlaß unter der aufschiebenden Bedingung des Entstehens der Steuerschuld²⁾.

Ist dagegen der Steuertatbestand schon erfüllt, so können im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens ebenfalls Billigkeitsmaßnahmen getroffen werden. Nach § 131 Abs.1 Satz 2,3 AO kommen dafür die niedrigere Festsetzung der Steuer, die unterschiedliche Berücksichtigung einzelner Besteuerungsgrundlagen und die sogenannten Verlagerungsmaßnahmen in Betracht.

Nach § 131 Abs. 1 Satz 2 AO umfaßt die Befugnis zum Erlaß der Steuer auch das Recht zuzulassen, daß die Steuer niedriger festgesetzt wird oder daß einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuer erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer nicht berücksichtigt werden. Diese Möglichkeit ist aber kraft ausdrücklicher Vorschrift beschränkt auf die Besitz- und Verkehrsteuern. Sie scheidet daher bei Zöllen und Verbrauchsteuern aus³⁾.

Bei der niedrigeren Steuerfestsetzung wird zunächst die Höhe der Steuer ohne Berücksichtigung der Billigkeit festgestellt. Erst dann kann eine niedrigere Festsetzung der Steuer aus Billigkeitsgründen erfolgen. Steuerfestsetzung und Verzicht fallen im Äußeren

1) Schröter ZfZ 1953 S. 370; mißverständlich RfH Bd.29 S.210 = RStBl 1936 S.735: "Der Erlaß, der ausgesprochen ist, ehe die Steuerschuld entstanden ist, hindert die Entstehung der Schuld und ist im Veranlagungs- und dem daran anschließenden Rechtsmittelverfahren zu berücksichtigen." Die rechtliche Fragwürdigkeit dieses Satzes hat der Reichsfinanzhof offenbar selbst gefühlt, wenn er in den Entscheidungsgründen ausführt, der Billigkeitserlaß hindere die Entstehung der Steuerschuld nicht unbedingt und nicht endgültig, da er unter gewissen Voraussetzungen zurückgenommen oder eingeschränkt werden könne; vgl. dazu Schröter aaO.

2) Tipke- Kruse AO § 131 Anm.15; Schröter aaO. Anm. 21

3) Tipke- Kruse AO § 131 Anm. 16

Akt zusammen, denn dem Steuerpflichtigen wird nur das Ergebnis der Steuerfestsetzung mitgeteilt. Auch wird nur die niedrigere Steuer auf der Sollkarte der Finanzkasse zum Soll gestellt. Allerdings muß sich mindestens aus den Erläuterungen zum Steuerbescheid eindeutig ergeben, ob und in welchem Umfang von der gesetzlich vorgeschriebenen Steuerfestsetzung abgewichen worden ist, § 211 Abs.1 AO ¹⁾.

Bei der Nichtberücksichtigung einzelner Besteuerungsgrundlagen werden diese zwar ermittelt, aber schon zu Anfang des Festsetzungsverfahrens aus der Steuerberechnung ausgenommen²⁾. Sie tauchen überhaupt nicht auf dem Berechnungsbogen des Sachbearbeiters auf. Aber auch in diesen Fällen müssen die Erläuterungen des Steuerbescheides entsprechende Hinweise enthalten.

Bei der erlaßweisen Nichtberücksichtigung steuererhöhender Besteuerungsmerkmale liegt streng genommen kein "Erlaß" im eigentlichen Sinne vor. Es fehlt nämlich an einem ziffernmäßig bestimmten Geldbetrag, der erlassen werden könnte. In den Fällen des § 131 Abs. Satz 2 Halbsatz 2 AO handelt es sich vielmehr darum, daß die Finanzbehörde aus Billigkeitsgründen davon absehen kann, den ganzen ermittelten Tatbestand der Steuerberechnung zu Grunde zu legen. Im Ergebnis führt diese Maßnahme zu einem Steuerausfall und hat damit die gleiche Wirkung wie ein (teilweiser) Erlaß der Steuer. Nur unter diesem Gesichtspunkt ist es möglich, auch in den Fällen der erlaßweisen Nichtberücksichtigung steuererhöhender Besteuerungsgrundlagen von einem Billigkeitserlaß zu sprechen.

Die Verlagerungsmaßnahmen bestehen darin, durch Zugrundelegung abweichender Besteuerungsmerkmale eine

1) Maaßen aaO.; Tipke- Kruse AO § 131 Anm. 16

2) z.B. bleiben bei der Einkommensteuer steuerpflichtige Gewinne ganz oder teilweise außer Ansatz; bei der Umsatzsteuer werden einzelne Entgelte niedriger als vereinnahmt angesetzt.

vorübergehende zeitliche Verschiebung der Steuerlast zu erreichen, § 131 Abs.1 Satz 3 AO. Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen kann das Finanzamt -jedoch nur bei Steuern vom Einkommen- zulassen, daß einzelne steuererhöhende Besteuerungsgrundlagen bei der Steu-
festsetzung erst zu einer späteren Zeit und ein-
zelne steuermindernde Besteuerungsgrundlagen zu
einer früheren Zeit berücksichtigt werden ¹⁾.
Diese Maßnahmen können als "vorläufiger Verzicht"
angesehen werden ²⁾. Falls die Verlagerung der Aus-
wirkung einer Besteuerungsgrundlage in Anbetracht
der Progression des Steuertarifs insgesamt gesehen
zu einer Steuerminderung führt, wird insoweit ein
endgültiger Verzicht, also ein Erlaß, bewirkt.

§ 7 Zusammenfassung

Der in § 131 Abs.1 AO geregelte Billigkeitserlaß
läßt sich somit unterteilen in den Billigkeitserlaß
nach Festsetzung der Steuer (Billigkeitserlaß i.e.S.)
und in den Billigkeitserlaß vor Festsetzung der Steuer
(außerordentlicher Billigkeitserlaß). Dieser wie-
derum kann unterteilt werden in den außerordentlichen
Billigkeitserlaß durch niedrigere Festsetzung der
Steuer und in den durch Nichtberücksichtigung von
einzelnen steuererhöhenden Besteuerungsgrundlagen.
Einen Unterfall des außerordentlichen Billigkeits-
erlasses durch Nichtberücksichtigung einzelner
steuererhöhender Besteuerungsgrundlagen bilden die
zeitlichen Verlagerungsmaßnahmen, nämlich die Be-
rücksichtigung einzelner steuererhöhender Beste-
uerungsgrundlagen zu einer späteren und die Berück-
sichtigung einzelner steuermindernder Besteuerungs-
grundlagen zu einer früheren Zeit.

1) Beispiele: Zulassung niedriger Aktivierung,
Sonderabschreibungen, Sonderrücklagen

2) Elsen aaO.

2. Kapitel: Der Billigkeitserlaß als Steuerverwaltungsakt

§ 8 Der Begriff des Steuerverwaltungsaktes

1. Zum Begriff "Verwaltungsakt"

Der Begriff des Verwaltungsaktes ist von der Wissenschaft¹⁾ entwickelt und von der Gesetzgebung übernommen worden²⁾. Er stellt eine bestimmte Art der möglichen Rechtshandlungen der Verwaltung dar, nämlich die, durch die der Staat hoheitsrechtlich mit dem Bürger verkehrt³⁾. Der Verwaltungsakt bewirkt eine Änderung der Rechtslage des Betroffenen und ist daher eine eigentümliche und besonders wichtige Äußerung des Verwaltungswillens⁴⁾.

Eine einheitliche Definition des Begriffes "Verwaltungsakt" hat sich bislang nicht durchsetzen können. Otto MAYER⁵⁾ hatte den Verwaltungsakt als einen der Verwaltung zugehörigen obrigkeitlichen Ausspruch bezeichnet, der dem Untertan im Einzelfall bestimmt, was für ihn Rechtens sein soll. Im Anschluß daran definierten § 25 MRVO Nr. 165⁶⁾ und § 4 Berliner VwVerfG⁷⁾: "Verwaltungsakt ist jede Verfügung, Anordnung, Entscheidung oder sonstige Maßnahme auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts, die von einer Verwaltungsbehörde zur Regelung eines Einzelfalles getroffen wird". Die Formulierung dieser Begriffsbestimmung befriedigt allerdings nicht ganz⁸⁾. Die neue bundeseinheitliche Verwaltungsgerichtsordnung⁹⁾

1) O. Mayer, Verw.R. Bd.I S. 93 ff.; Kormann, System S.13 ff.; Hatschek- Kurtzig §§ 2 und 16; Jellinek Verw.R. § 11; Merkl §§ 12 - 14; Nebinger § 12; Peters S. 161 - 170; Forsthoff §§ 11 - 13; Wolff § 46 S. 242 ff.

2) vgl. z.B. § 25 Abs.1 MRVO 165; §§ 42 Abs.1, 43 Abs.1 VwGO

3) Tipke- Kruse § 91 Anm. 1a

4) Wolff § 45 S. 238

5) Bd. I S. 93 ff.

6) Amtsblatt der Militärregierung 1948 Nr. 24 S.799

7) GVBl 1958 S. 951

8) Wolff § 46 S. 243

9) vom 21.1.1960 BGBl I S. 17

hat von einer Übernahme dieser Begriffsbestimmung abgesehen. WOLFF¹⁾ kennzeichnet den Begriff "Verwaltungsakt" als „jede von einem Subjekt öffentlicher Verwaltung auf dem Gebiete des Verwaltungsrechts getroffene Maßnahme zur Regelung eines Einzelfalles, durch welche eine oder mehrere Personen unmittelbar betroffen werden“.

2. Zum Begriff "Steuerverwaltungsakt"

Im Steuerrecht als besonderem Verwaltungsrecht gilt die Lehre vom Verwaltungsakt ebenfalls. Zur besonderen Kennzeichnung der auf Grund der Steuergesetze ergehenden Verwaltungsakte hat sich der Ausdruck "Steuerverwaltungsakt" eingebürgert²⁾, ohne daß damit sachlich etwas Neues gesagt worden ist. In die Steuergesetze haben die Begriffe "Verwaltungsakt" bzw. "Steuerverwaltungsakt" bislang keine Aufnahme gefunden. Die Abgabenordnung kennt nur das Wort "Verfügung", welches § 91 AO durch die dort angeführten Beispiele erläutert.

Der Gebrauch des Wortes "Verfügung" im Steuerrecht zur Kennzeichnung aller von einer Steuerbehörde auf dem Gebiet des Steuerrechts getroffenen Maßnahmen zur Regelung eines Einzelfalles, durch welche ein oder mehrere Steuerpflichtige unmittelbar betroffen werden, empfiehlt sich nicht. Zunächst einmal ist der Begriff "Verfügung" mehrdeutig (vgl. z.B. die Ausdrücke letztwillige und einstweilige Verfügungen, OFD- und Amtsverfügungen)³⁾. Da andererseits das Steuerrecht besonderes Verwaltungsrecht ist und auch zwischen der Tätigkeit der weisungsgebundenen Verwaltung und der Tätigkeit unabhängiger Gerichte zu unterscheiden hat, ist auch im Steuerrecht der im allgemeinen Verwaltungsrecht entwickelte Begriff des Verwaltungsakts zu verwenden.

1) § 46 S. 244

2) Niemann aaO.; Tipke, Steuerverwaltungsakt StuW 1957 S.3; Jäckel S.13; Säftel S.1; Schäfer S.4;

3) Tipke- Kruse § 91 Anm. 1a

Nur zur besonderen Kennzeichnung der auf dem Gebiete des Steuerrechts ergehenden Verwaltungsakte wird in dieser Untersuchung der Begriff "Steuer-verwaltungsakt" verwendet.

§ 9 Der Rechtscharakter des Billigkeitserlasses als Steuerverwaltungsakt

Die Vielzahl der Möglichkeiten, mit der die Verwaltung Maßnahmen zur Regelung eines Einzelfalles auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts treffen kann, hat die Wissenschaft veranlaßt, sich um ein System zu bemühen, mit dem der einzelne Verwaltungsakt schnell und genau rechtlich charakterisiert werden kann. Das ist bis heute jedoch nicht gelungen. Wie bei der Verwendung des Begriffes "Widerruf", so finden sich auch für die Verwaltungsakte im Schrifttum verschiedene einander überschneidende Einteilungen, deren Unterscheidung wegen ihrer unterschiedlichen Rechtsfolgen von rechtlicher Bedeutung ist. Es kann nicht Aufgabe der vorliegenden Untersuchung sein, das Für und Wider der im Schrifttum vorhandenen Systeme zu untersuchen. Der Verfasser folgt vielmehr den von H.J.WOLFF¹⁾ entwickelten Einteilungen, soweit sie für den Billigkeitserlaß von Bedeutung sind.

WOLFF teilt die Verwaltungsakte u.a. ein nach dem Inhalt, der Art der Ermächtigung, der die Rechtssphäre des Betroffenen einschränkenden oder erweiternden rechtlichen Wirkung, dem Grad der Rechtsgebundenheit und nach der zeitlichen Wirkung. Für den Billigkeitserlaß ergibt sich dazu folgendes:

Nach dem Inhalt des Billigkeitserlasses handelt es sich um einen rechtsgestaltenden Verwaltungsakt, weil er ein konkretes Rechtsverhältnis - das Steuerzahlungsschuldverhältnis i.S. RIEWALDS - abändert (beim Teilerlaß) bzw. aufhebt (völliger Erlaß)²⁾.

1) § 47 S. 252 ff.

2) Schröter aaO. S. 369

Nach der Art der Ermächtigung zur Gewährung eines Billigkeitserlasses handelt es sich um einen selbständigen Verwaltungsakt, weil er unmittelbar auf Grund einer Generalermächtigung, nämlich auf Grund des § 131 Abs. 1 AO, erlassen wird¹⁾.

Seiner rechtlichen Wirkung nach gehört der Billigkeitserlaß zu den begünstigenden Verwaltungsakten²⁾. Da er die Steuerschuld zum Erlöschen bringt, begründet er für den Steuerpflichtigen einen rechtlich erheblichen Vorteil, indem er den Steuerpflichtigen von der Pflicht, die Steuer zu bezahlen, ganz oder teilweise befreit.

Die Einordnung des Billigkeitserlasses in die verschiedenen Arten der Verwaltungsakte nach dem Grad der Rechtsgebundenheit ist streitig. Es sind zu unterscheiden gebundene, ermessensfreie und frei gestaltende Verwaltungsakte³⁾. Sicherlich gehört der Billigkeitserlaß nicht zu den frei gestaltenden Verwaltungsakten. Diese dürfen nämlich nur dann erlassen werden, wenn der zuständigen Behörde freigestellt ist, ob sie überhaupt handeln will, z.B. wenn es an einem rechtsfolgebedingenden gesetzlichen Tatbestand fehlt. Das ist beim Billigkeitserlaß nicht der Fall. Streitig ist aber, ob der Billigkeitserlaß ein gebundener oder ein ermessensfreier Verwaltungsakt ist. Die h.L.⁴⁾ und die Rechtsprechung⁵⁾ sehen den Billigkeitserlaß als "reine Ermessensvorschrift" an und halten ihn daher für einen ermessensfreien Verwaltungsakt. Das hat zur Folge, daß auf die Gewährung eines Billigkeitserlasses kein Rechtsanspruch besteht.

1) vgl. dazu Tipke- Kruse § 131 Anm. 1

2) RFH Bd. 23 S. 134; Schröter S. 369

3) O. Mayer Bd. I S. 99; Kormann S. 29; Wolff § 47 III S. 254

4) Kühn § 131 Anm. 2; Barske S. 40; Berger § 131 Anm. 1 b; Koch NWB Fach 2 S. 857

5) BFH BStBl 1960 III S. 127 (130); 184; 476;

Dagegen sind TIPKE- KRUSE u.a.¹⁾ der Auffassung, § 131 AO enthalte eine Koppelung zwischen einem unbestimmten Rechtsbegriff und einem Ermessenstatbestand. Die Entscheidung über den Antrag auf Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme zerfalle in zwei Stadien: zunächst müsse die tatbestandsmäßige Voraussetzung der Unbilligkeit der Einziehung festgestellt werden, und zwar durch Ableitung der Billigkeitsnorm (= Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs "Unbilligkeit der Einziehung") und Feststellung der die Tatbestandsmerkmale ausfüllenden Tatsachen. Erst wenn die Unbilligkeit der Einziehung bejaht sei, könne über die Rechtsfolge entschieden werden; diese Entscheidung sei nach dem Ermessen zu treffen.

Die von TIPKE- KRUSE vorgenommene Aufspaltung der Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme ist, wenn man ihr folgt, praktisch außerordentlich bedeutsam. Sie führt nämlich im Ergebnis zu einer so starken Einschränkung des Ermessensspielraums der Finanzverwaltung, daß praktisch immer nur eine bestimmte Entscheidung ermessensfehlerfrei sein kann.

Nach der Auslegung des § 2 StAnpG durch den Bundesfinanzhof²⁾ hat die Finanzverwaltung ihr Ermessen nach "Recht und Billigkeit" zu betätigen. Die Billigkeit ist also einmal für die Frage, ob die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 131 AO gegeben sind, zum anderen für die Betätigung des Ermessens ausschlaggebend. Bejaht also das Finanzamt das tatbestandsmäßige Vorliegen der Unbilligkeit, so ist damit auch gleichzeitig die Entscheidung über die Rechtsfolge, und zwar zu Gunsten des Steuerpflichtigen, getroffen. In diesem Fall erstarkt das formelle subjektive Recht auf fehlerfreien Ermessens-

1) Tipke- Kruse § 131 Anm. 30; Fließbach StuW 1958 S. 762; Meßmer StuW 1960 S. 171; Oswald StbJ 1958/59 S. 440 f.

2) Gr.S. BStBl 1951 III S. 107

gebrauch¹⁾ zu einem materiellen Anspruch auf eine bestimmte Billigkeitsmaßnahme²⁾. Es ist jedoch nicht zu verkennen, daß damit die vom Gesetzgeber ausgedrückte Unbestimmtheit des Begriffs "unbillige Härte" in eine Bestimmtheit verfälscht wird. Der Gesetzgeber hat das nicht gewollt. Er hat vielmehr, indem er die Finanzverwaltung nicht an einen bestimmten Sachverhalt oder mehrere bestimmte Sachverhalte, bei denen dem Steuerpflichtigen ein Recht auf Steuererlaß zusteht, gebunden hat, sondern einen Erlaß nur bei Vorliegen des unbestimmten Rechtsbegriffs "unbillige Härte" zuließ, die Anwendung des § 131 AO der besonderen Fachkenntnis und Erfahrung der Finanzverwaltung anvertraut, und zwar derart, daß jede auf einen solchen Begriff gestützte Subsumtion rechtmäßig ist³⁾.

Da somit der Verwaltung bei der Auslegung des Begriffs "unbillige Härte" nach dem Willen des Gesetzgebers ein mehr oder weniger großer Beurteilungsspielraum verbleibt⁴⁾, in dessen Rahmen alle Entscheidungen rechtmäßig sind, läßt sich der Billigkeitserlaß nicht als ein gebundener, sondern nur als ermessensfreier Verwaltungsakt ansehen⁵⁾.

Die Einordnung des Billigkeitserlasses seiner zeitlichen Wirkung nach in die Arten der Verwaltungsakte hängt davon ab, ob er sich in einer einmaligen Vollziehung erschöpft (nicht fortwirkender Verwaltungsakt) oder ob es sich um einen Verwaltungsakt mit öffentlich-rechtlicher Dauerwirkung (fortwirkender Verwaltungsakt) handelt.

Verwaltungsakte ohne Dauerwirkung sind solche, die sich in ihrer einmaligen Befolgung oder Vollziehung

1) Maunz- Dürig Art. 19 IV Tz 36

2) BVerwGE Bd. 2 S. 295; 324; Bd. 3 S. 186; DÖV 1958, 703;

3) vgl. Wolff § 131 I S. 140

4) Berger § 131 Anm. 1 b

5) Schröter S. 357; BfH BStBl 1960 III S. 127 (130); S. 184; S. 476;

erschöpfen, z.B. der Steuerbescheid, während Verwaltungsakte mit Dauerwirkung solche sind, deren Wirkungen sich nicht in einem einmaligen Gebot oder Verbot oder einer einmaligen Gestaltung erschöpfen, sondern ein Rechtsverhältnis auf Dauer entstehen lassen, z.B. die Genehmigung des erleichterten Buchnachweises, die Zulassung als Steuerbevollmächtigter, die Gewerbeerlaubnis, die Stundung gem. § 127 AO¹⁾.

Die Frage, ob der Billigkeitserlaß zu den Verwaltungsakten mit Dauerwirkung oder zu den Verwaltungsakten ohne fortwirkende Kraft gehört, ist streitig. GROBER²⁾ meint unter Berufung auf die Urteile des Reichsfinanzhofs vom 14.6.1921³⁾ und vom 26.3.1928⁴⁾, der Billigkeitserlaß bedeute für den Pflichtigen nicht einen einmaligen, in der Vergangenheit liegenden Vorteil, sondern einen Vorteil, der ihm auch in der Zukunft verbleibe, indem der Steuergläubiger für alle Zeit auf einen ihm zustehenden Anspruch verzichte.

Der Oberste Finanzgerichtshof in München⁵⁾ hielt dagegen den Billigkeitserlaß für eine einmalige Bewilligung und damit für einen Verwaltungsakt ohne Dauerwirkung.

Eine Mittelmeinung vertreten SCHEUER⁶⁾ und TIPKE-KRUSE⁷⁾. Sie knüpfen an die verschiedenen Formen des Billigkeitserlasses an⁸⁾ und halten den Billigkeitserlaß für einen Verwaltungsakt ohne Dauerwirkung, wenn er eine einmalige Steuerschuld betrifft, die in der Vergangenheit entstanden ist. Betrifft

1) Bachof, Zeitpunkt S. 419; Wolff § 47 S. 255; Tipke-Kruse § 91 Anm. 23

2) DStZ 1938 S. 1281

3) RFH Bd. 6, 243

4) RFH Bd. 23, 134

5) Gutachten vom 25.8.1950 StRK AO § 96 R 1

6) Stuw 1949 S. 1091

7) § 96 Anm. 15

8) oben S.

der Billigkeitserlaß laufende oder zukünftige Steuerschulden, so soll er ein Dauerverwaltungsakt sein.

Die von SCHEUER und TIPKE- KRUSE vertretene Auffassung führt m.E. allein zu richtigen Lösungen. GROBER stellt zu einseitig darauf ab, ob dem Steuerpflichtigen durch den Billigkeitserlaß ein wirtschaftlicher Vorteil auch für die Zukunft verbleibt. Das kann aber für die Frage, ob ein begünstigender Verwaltungsakt eine Dauerwirkung hat, nicht entscheidend sein. Es ist kein begünstigender Verwaltungsakt denkbar, der dem Bürger nicht einen Vorteil bringt, der ihm auch in der Zukunft verbleibt. Die Genehmigung einer Bilanzänderung nach § 4 Abs.2 EStG für das Jahr 1961 z.B. wirkt sich infolge des Grundsatzes des Bilanzenzusammenhanges¹⁾ auch auf die folgenden Jahre aus, ohne daß jedoch von einem Verwaltungsakt auf Dauer gesprochen werden könnte. Die Genehmigung der Bilanzänderung erschöpft sich vielmehr in ihrer einmaligen Vollziehung²⁾. Ihre Fortwirkung in die Zukunft beruht nicht darauf, daß sie zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen ein Rechtsverhältnis begründet, sondern auf außerhalb ihrer selbst liegenden Gründen.

Ein Verwaltungsakt mit öffentlich-rechtlicher Dauerwirkung liegt immer nur dann vor, wenn durch ihn zwischen Staat und Bürger Rechtsbeziehungen von einer gewissen Dauer geschaffen werden. Der Erlaß von festgesetzten Abgaben schafft aber gerade keine Rechtsbeziehungen zwischen Staat und Bürger, er beendet vielmehr ein konkretes Rechtsverhältnis, indem er die Steuerzahlungsschuld zum Erlöschen bringt. Somit handelt es sich bei dem Erlaß von festgesetzten Abgaben um einen Verwaltungsakt ohne Dauerwirkung.

1) Brönner S. 84 ff.

2) Tipke- Kruse § 96 Anm. 7 Buchstabe a

Dem Erlaß nach Festsetzung der Abgaben ist gleichzustellen der Erlaß bei Festsetzung der Steuer, § 131 Abs.1 Satz 2 AO. Denn mit der niedrigeren Festsetzung der Steuer oder der Nichtberücksichtigung einzelner steuererhöhender Besteuerungsgrundlagen bei der Festsetzung der Steuer erschöpft sich die Wirkung des Erlasses.

Dagegen kommt dem Erlaß nach § 131 Abs.1 Satz 3 AO Dauerwirkung zu. Wenn es nach dieser Vorschrift möglich ist, einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer erhöhen, bei der Steuerfestsetzung erst zu einer späteren Zeit und soweit sie die Steuern mindern, schon zu einer früheren Zeit zu berücksichtigen, so handelt es sich um bloße Verlagerungsmaßnahmen, die im Ergebnis nur stundungsartigen Charakter haben¹⁾. Die Stundung einer Steuer gem. § 127 AO ist aber gerade der typische Fall eines Steuerverwaltungsaktes mit Dauerwirkung. Sie schafft als rechtsgestaltende Verfügung zwischen Staat und Bürger ein Rechtsverhältnis von gewisser Dauer, indem sie die Fälligkeit der geschuldeten Steuer hinausschiebt und die materiellrechtlichen Verzugsfolgen für die Stundungszeit aufhebt²⁾. Es fallen also keine Säumniszuschläge mehr an, eine Vollstreckung ist bis zum Ablauf der Stundungszeit nicht mehr möglich³⁾. Die Stundung schafft somit Rechte und Pflichten für die Beteiligten.

Ein Erlaß erschöpft sich auch dann nicht in einer einmaligen Gestaltung, wenn er schon vor Verwirklichung des Steuertatbestandes ausgesprochen wird⁴⁾. Die Entstehung der Steuerschuld wird dadurch nicht gehindert, da die Steuerschuld unabhängig von dem Erlaß entsteht, § 3 Abs.1 StAnpG. Der Erlaß bringt aber die entstandene Schuld zum Erlöschen. Da der

1) Tipke- Kruse § 131 Anm. 17

2) O.Mayer Bd.I S. 339; Kormann, System S. 34

3) Tipke- Kruse § 127 Anm. 2

4) BFH BStBl 1955 III S. 92; BVerwG StuW 1959 Nr. 250; Scheuer StuW 1949 S. 1091

Billigkeitserlaß in diesem Fall unter der aufschiebenden Bedingung des Entstehens der Steuerschuld ausgesprochen ist¹⁾, kann man ihm eine gewisse Dauerwirkung nicht absprechen.

Werden laufende Steuern oder Vorauszahlungen erlassen, so erschöpft sich der Erlaß ebenfalls nicht in einer einmaligen Gestaltung der Rechtsbeziehungen zwischen Staat und Bürger. Vielmehr kommt dem Billigkeitserlaß in diesen Fällen eine fortdauernde Wirkung zu, indem er in den einzelnen Entstehungs- oder Fälligkeitsterminen die Steuerzahlungsschuld zum Erlöschen bringt, ohne daß es eines nochmaligen Ausspruches des Erlasses bedarf.

Dem Billigkeitserlaß kommt also teils einmalige, teils fortdauernde Wirkung zu. In den Fällen des § 131 Abs.1 Satz 1,2 AO handelt es sich um einen Verwaltungsakt ohne Dauerwirkung. Werden dagegen Steuern vor ihrer Entstehung, laufende Steuern oder Vorauszahlungen erlassen oder Verlagerungsmaßnahmen getroffen, so handelt es sich um Verwaltungsakte mit Dauerwirkung.

2. Abschnitt: Der Widerruf des Billigkeitserlasses nach § 96 AO

1. Kapitel: Allgemeines zum Widerruf eines Billigkeitserlasses

§ 10 Die Widerruflichkeit des Billigkeitserlasses

Voraussetzung dafür, daß ein Billigkeitserlaß widerrufen werden kann, ist, daß er entweder frei widerruflich ist oder das Gesetz den Widerruf gestattet.

Einigkeit herrscht darüber, daß der Billigkeitserlaß nicht frei widerruflich ist. Es handelt sich nämlich um einen begünstigenden Verwaltungsakt²⁾.

1) vgl. oben S. 12

2) vgl. oben S. 18

Begünstigende Verwaltungsakte sind -das ist ein Grundsatz des öffentlichen Rechts- wenn überhaupt, so nur beim Vorliegen besonderer Umstände widerruflich. Der Grund liegt darin, daß die Beteiligten auf Grund von begünstigenden Verwaltungsakten des Staates ihre wirtschaftlichen Maßnahmen zu treffen pflegen. Es wäre unbillig, den Widerruf begünstigender Verwaltungsakte mehr oder weniger in das Ermessen der Behörden zu stellen und damit den Staatsbürger dem Willen der Verwaltung auszuliefern. Vielmehr entspricht es rechtsstaatlicher Auffassung, den Widerruf begünstigender Verwaltungsakte auf die Fälle zu beschränken, in denen dies im öffentlichen Interesse unerlässlich oder wegen des Verhaltens der Beteiligten gerechtfertigt erscheint¹⁾. Die früher von Rechtsprechung und Rechtslehre überwiegend vertretene angebliche Regel der freien Widerruflichkeit von Verwaltungsakten²⁾ besteht also nicht.

Die Abgabenordnung hat den Gegensatz zwischen den öffentlichen und privaten Interessen an der Widerruflichkeit von begünstigenden Verwaltungsakten im Steuerrecht durch die §§ 92 - 96 AO geregelt³⁾. Nach dem Wortlaut des § 93 AO kann es allerdings scheinen, daß die Abgabenordnung von dem Grundsatz der freien Widerruflichkeit von Steuerverwaltungsakten ausgeht. Durch die in dieser Bestimmung vorgesehenen Ausnahmen kehrt sich jedoch der Grundsatz der freien Widerruflichkeit von Steuerverwaltungsakten in sein Gegenteil um, da der Widerruf der am häufigsten vorkommenden Steuerverwaltungsakte in den §§ 94 und 96 AO an enge Voraussetzungen geknüpft wird⁴⁾.

- 1) Tipke- Kruse § 96 Anm. 1; Wolff § 53 II; BVerwG JZ 1961 S. 234; Forsthoff S. 243; Sommer DÖV 1954 S. 685
- 2) Pr.OVG schon im Urteil vom 12.3.1877, Bd. 2 S. 390; O. Mayer Bd. 1 S. 250 ff.; W. Jellinek VerwR S. 279; Fleiner S. 198; Schoen S. 118 ff.; Kormann S. 230 ff.; Forsthoff in den ersten fünf Auflagen
- 3) Hensel, Lehrbuch S. 137; Becker AO § 75 Anm. 1 und § 78 Anm. 1
- 4) Tipke- Kruse § 93 Anm. 5

§ 11 Kein Widerruf des Billigkeitserlasses nach § 94 AO

§ 94 AO betrifft die Bestandskraft von Steuerbescheiden und von anderen dort im einzelnen aufgeführten Bescheiden überwiegend deklaratorischer Natur. § 96 dagegen betrifft Anerkennungen, Genehmigungen, Bewilligungen oder Erlaubnisse, die den Beteiligten Befugnisse oder Vergünstigungen gewähren oder sie von Pflichten befreien. Auf den ersten Blick scheint es daher, als betreffe § 94 AO nur belastende, § 96 AO nur begünstigende Steuerverwaltungsakte. In der Tat war dies bis zum Jahre 1931 der Fall. Eine Abgrenzung der beiden Vorschriften voneinander war daher nicht erforderlich. Durch Verordnung vom 1.12.1930¹⁾ wurde jedoch der § 94 AO, damals der § 76 AO, mit Wirkung vom 1.1.1931 neugefaßt, und zwar dahin, daß er nunmehr auch Bescheide der in den §§ 235, 236 AO bezeichneten Arten umfaßt.

Zu diesen Bescheiden gehören u.a. auch "Bescheide über Erstattungs- und Vergütungsansprüche, die aus Rechtsgründen zugelassen sind" ²⁾ und "Bescheide über sonstige Steuervergünstigungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht", § 235 Ziff. 5 AO³⁾.

Daraus folgt, daß § 96 AO nicht mehr allein den Widerruf begünstigender Steuerverwaltungsakte regelt. Auch die Bescheide des § 235 Ziff. 5 AO sind begünstigende Steuerverwaltungsakte, deren Widerruf sich aber nicht nach § 96 AO, sondern kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung nach § 94 AO richtet.

Enno BECKER⁴⁾ hat die Aufnahme des § 235 AO in die Vorchrift des § 94 AO kritisiert und diesen Zustand als einen "wunden Punkt" bezeichnet, der durch

1) RGBl 1930 I S. 517 ff.

2) z.B. §§ 151, 152, 158 AO, 47 Abs. 3 EStG, 20 KStG, 18 Abs. 3 VStG, 20 Abs. 2 GewStG

3) z.B. Steuerermäßigungen nach §§ 33, 34 EStG, Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages durch Eintragung auf der Lohnsteuerkarte

4) StuW 1934 S. 205

erneute Änderung des § 94 AO beseitigt werden müsse. In der Tat bedeutet die Aufnahme der Bescheide des § 235 AO in den § 94 AO einen Rückschritt, zumal dadurch das Verhältnis des § 94 AO zu § 96 AO unklar geworden ist.

Das Schrifttum ist hinsichtlich der Abgrenzung der beiden Vorschriften voneinander uneinheitlich. Nach der h.M.¹⁾ konkurrieren die §§ 94 und 96 AO deshalb nicht, weil unter § 94 AO nur deklaratorische, unter § 96 AO aber nur konstitutive Bescheide fallen. Dagegen meint RIEWALD²⁾, daß nur Bescheide des Veranlagungsverfahrens, nicht aber solche des Erhebungsverfahrens unter § 94 fielen, diese Bestimmung also gegenüber § 96 AO lex specialis sei. Die entgegengesetzte Auffassung vertritt CRISOLLI³⁾: § 96 AO müsse im Hinblick auf die Abänderung begünstigender Bescheide zu Ungunsten des Steuerpflichtigen dem § 94 AO gegenüber als lex specialis angesehen werden und ihm daher insoweit vorgehen⁴⁾. TIPKE-KRUSE⁵⁾ vertreten eine vermittelnde Meinung: die in § 235 Ziff. 5 AO erwähnten begünstigenden Verfügungen sollen sowohl unter § 94 AO als auch unter § 96 AO fallen; es seien aber beide Vorschriften nicht nebeneinander anwendbar, noch sei § 94 AO vor § 96 AO lex specialis, vielmehr gelte § 96 AO gegenüber § 94 AO subsidiär. Nach dieser Meinung gilt § 96 AO für begünstigende Steuerverwaltungsakte nur noch aushilfsweise, nämlich insoweit, als § 94 i.V. mit § 235 Ziff. 5 AO nicht zutrifft⁶⁾.

Der Widerstreit der Meinungen liegt z.T. an der

-
- 1) v.Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 5,7 zu § 96; Kühn § 96 Anm. 2a,2b,3b; Barske S. 103; Berger OO/62 und OO/68; Heyden StuW 1957 S. 137; RFH RStBl 1936 S. 147; 1937 S. 1059; BFH BStBl 1959 III S. 18; 1960 III S. 269; 1961 III S. 9,70
 - 2) § 94 Anm. 3, § 96 Anm. 2
 - 3) aaO. S. 284
 - 4) so auch RFH StuW 1931 Nr. 274 S. 443
 - 5) § 94 Anm. 1
 - 6) vgl. dazu Tipke, Bestandskraft, StuW 1960 S.809

Verschiedenheit der Ausgangspunkte, z.T. aber auch an der nicht folgerichtigen Durchführung der Lösungsversuche selbst¹⁾.

Einerseits widerspricht es der Bedeutung und dem Zweck des § 96 AO, diese Vorschrift nicht für das gesamte Gebiet der Besteuerung einschließlich der Erhebung und Beitreibung gelten zu lassen²⁾, sondern ihren Schutz nur Bescheiden des Erhebungsverfahrens zu gewähren. Andererseits können z.B. Abrechnungsbescheide, die nach dem ganz eindeutigen Wortlaut des § 94 AO mit seinem Hinweis auf § 235 Ziff. 6 AO zu den Bescheiden i.S. des § 94 AO gehören, nicht zu den begünstigenden Verfügungen i.S. des § 96 AO gerechnet werden³⁾.

Die Abgrenzung der Vorschriften der §§ 94 und 96 AO kann nur dann eindeutig sein, wenn mit der h.M. angenommen wird, daß unter § 96 AO nur begünstigende Verfügungen konstitutiver Art⁴⁾, unter § 94 AO dagegen nur Verfügungen deklaratorischer Art fallen. "Wenn nämlich in § 96 AO von einem Anerkennen, Genehmigen, Bewilligen oder Erlauben einerseits und einem dadurch begründeten Gewähren von Befugnissen oder Vergünstigungen und Befreien von Verpflichtungen andererseits gesprochen wird, so erhellt daraus, daß hier etwas anderes gefordert wird als nur die Feststellung oder der Ausspruch dessen, was ohnehin schon Rechtens ist. Nur dies letztere aber ist es, was die im § 94 AO erwähnten Bescheide enthalten."⁵⁾

Da der Billigkeitserlaß in allen seinen Erscheinungsformen sich als konstitutiver Steuerverwaltungsakt darstellt⁶⁾, kann er nicht nach § 94 AO, sondern nur nach § 96 AO widerrufen werden⁷⁾.

1) Barske³⁾ S. 89

2) vgl. dazu Heinlein FR 1960 S. 322

3) Tipke-Kruse § 96 Anm. 7; § 94 Anm. 8

4) vgl. oben S. 27 Fußnote 1

5) Barske³⁾ S. 89

6) vgl. oben S. 17

7) RfH Bd. 33 S. 206; 34 S. 66; BFH Bd. 60 S. 253

§ 12 Die Widerrufsgründe des § 96 AO

§ 96 AO bestimmt in seinen beiden Absätzen, unter welchen Voraussetzungen begünstigende konstitutive Steuerverwaltungsakte widerrufen werden können. Im einzelnen berechtigen die Steuerbehörden zum Widerruf der Widerrufsvorbehalt, der Erlaß des Steuerverwaltungsaktes von einer unzuständigen Stelle, die Änderung der tatsächlichen Verhältnisse, die für den Erlaß des Steuerverwaltungsaktes maßgebend waren oder die irrige Annahme dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben des Beteiligten, ferner die Nichterfüllung von Bedingungen oder Verpflichtungen, die dem Beteiligten bei Gewährung der Vergünstigung auferlegt worden sind, sowie die Nichtleistung einer Sicherheit. Zum Widerruf ist die Behörde weiter dann befugt, wenn der Beteiligte den Erlaß des Verwaltungsaktes durch unerlaubte Mittel veranlaßt hat. Die aufgezählten Widerrufsmöglichkeiten lassen sich in zwei Gruppen einteilen. Je nach ihrer rechtlichen Wirkung handelt es sich entweder um Widerrufsgründe mit ex nunc- oder ex tunc- Wirkung. Aus der Fassung des Gesetzes muß nämlich geschlossen werden, daß der Widerruf einer konstitutiven begünstigenden Verfügung nach § 96 Abs.1 AO nur mit Wirkung ex nunc möglich ist. Der Reichsfinanzhof¹⁾ hat diese Folgerung hinsichtlich § 78 a.F. AO (= § 96 n.F. AO) ausdrücklich ausgesprochen:

" § 78 AO umgrenzt zunächst in Absatz 1 den Begriff der Verfügung, auf die sich die Vorschriften des § 78 Abs.1 und 2 beziehen, und trifft sodann Bestimmung über die Voraussetzungen, unter welchen Verfügungen, die ohne Vorbehalt der Rücknahme ergangen sind, zurückgenommen werden können. Über die Wirkung der Rücknahme der Verfügungen nach § 78 AO ist Bestimmung nur in Absatz 2 des § 78 AO getroffen. Danach kann die Verfügung, wenn sie der Beteiligte durch un-

1) RFH Bd. 20 S. 144; vgl. auch OFH StrK AO § 96 R 1

lautere Mittel veranlaßt hat, sogar mit rückwirkender Kraft zurückgenommen werden. Der Wortlaut der Bestimmung bietet keinen Anhalt, daß dem Widerruf auch in anderen Fällen des § 78 AO rückwirkende Kraft zukommen soll. Bestimmt und ohne Ausnahme ist die Rücknehmbarkeit einer Verfügung mit rückwirkender Kraft nur in dem Fall zugelassen, daß der Beteiligte die Verfügung durch unlautere Mittel veranlaßt hat. In anderen Fällen kann demnach eine solche Verfügung nicht mit rückwirkender Kraft zurückgenommen werden."

Somit kann ein begünstigender konstitutiver Steuerwaltungsakt mit rückwirkender Kraft nur widerrufen werden, wenn der Steuerpflichtige ihn mit unlauteren Mitteln wie Täuschung, Zwang oder Drohung erschlichen hat. Bei allen anderen Widerrufsgründen kommt nur ein Widerruf mit Wirkung ex nunc in Betracht.

2. Kapitel: Die Wirkungen des Widerrufs eines Billigkeitserlasses nach § 96 AO

§ 13 Die Wirkungen der Zurücknahme eines Billigkeitserlasses

Wird ein Billigkeitserlaß wegen der Anwendung unlauterer Mittel durch den Steuerpflichtigen von der Steuerbehörde widerrufen, so kommt diesem Widerruf rückwirkende Kraft zu, § 96 Abs. 2 AO.

Was bedeutet das ?

Wenn das Gesetz in § 96 Abs. 2 AO von der Zurücknahme eines Steuerverwaltungsakts mit rückwirkender Kraft spricht, so meint es damit, daß der Steuerverwaltungsakt von Anfang an als unwirksam zu betrachten ist. Der Steuerpflichtige muß, wenn er in unlauterer Absicht eine der in § 96 Abs. 1 AO genannten Vergünstigungen erschlichen hat, so behandelt werden, als sei diese von der Steuerbehörde niemals gewährt worden¹⁾. Das bedeutet, daß nicht nur die alte Steuer-

1) Niemann S. 39; RfH Bd. 20 S. 144; 49 S. 225

forderung fällig wird, sondern auch, daß z.B. die Säumniszuschläge von dem Steuerpflichtigen zu entrichten sind¹⁾. Die rückständigen Steuerbeträge können sogar, soweit sie noch nicht verjährt sind, in den Fällen, in denen die Steuer schon vor der Festsetzung erlassen worden ist, noch nachträglich festgesetzt werden²⁾.

Die Regelung entspricht der in der Praxis der Verwaltung üblichen Behandlung eines durch Täuschung oder Drohung usw. erschlichenen Verwaltungsakts. Wegen des ihm anhaftenden "schweren Fehlers" kann ein solcher Verwaltungsakt nicht rechtsbeständig sein. Er ist deshalb schlechthin unverbindlich³⁾. FORSTHOFF⁴⁾ spricht in diesem Falle sogar von einem "juristischen Nichts"⁵⁾. Der Billigkeitserlaß ist bei einer Zurücknahme gem. § 96 Abs. 2 AO daher von Anfang an als nichtig zu betrachten. Er hat für den objektiven, das Geschehen nachträglich beurteilenden Beobachter niemals bestanden⁶⁾. Der Staat macht infolgedessen auch keinen neu entstandenen, sondern den ursprünglichen Steueranspruch geltend. Der Reichsfinanzhof⁷⁾ hat allerdings bei vorausgegangenen Steuererstattungen ausgesprochen, daß dem Steuergläubiger zufolge der Zurücknahme nicht der ursprüngliche, sondern ein erst durch die

1) Riewald § 96 Anm. 6

2) Giese RAO § 96 Anm. 8

3) Bachof, Verwaltungsgerichtsbarkeit S. 488

4) S. 208

5) Von einem Nichts zu sprechen, empfiehlt sich nicht, da unter Umständen doch irgendwelche nichtbeachtete Rechtsfolgen, z.B. Schadensersatzansprüche wegen Amtspflichtverletzungen, eintreten können. Insbesondere bleibt der Verwaltungsakt doch auch in diesen Fällen in der Welt, falls er nicht zurückgenommen wird, vgl. RFH RStB1 1934 S. 260

6) vgl. Grober DStZ 1938 S. 1281, Ziff. 5

7) Bd. 33 S. 206

Zurücknahme entstandener selbständiger Rückforderungsanspruch zustehe. Zum Beweis wird auf § 235 Ziff. 5 AO verwiesen, der von der Rückforderung erstatteter oder vergüteter Beträge spricht. Diesen Grundsatz hat der Reichsfinanzhof auch auf den Fall der Zurücknahme einer Erlassverfügung angewendet¹⁾. Danach soll auch bei vorausgegangenem Steuererlaß durch die Zurücknahme nicht der ursprüngliche Steuer- oder Zollanspruch ganz oder teilweise wieder aufleben, sondern ein neuer Anspruch auf Steuer- oder Zollzahlung entstehen, der sich aber in Inhalt und Umfang nach dem ursprünglichen Anspruch bestimmt.

Bei erstatteten oder angerechneten Steuern kann eine gem. § 96 Abs.2 AO ausgesprochene Zurücknahme der Erstattungs- bzw. Anrechnungsverfügung in der Tat nicht zum Wiederaufleben des ursprünglichen Steueranspruchs führen. Dieser ist nämlich durch die Zahlung oder den ihr gleichstehenden Akt (z.B. Aufrechnung) erloschen, und zwar endgültig. Die Erstattungsverfügung ändert an dem Erlöschen nichts. Sie schafft jedoch einen nachträglichen Ausgleich. Dieser wird allerdings nicht schon durch die Erstattungsverfügung als solche herbeigeführt. Es bedarf dazu noch der tatsächlichen Erstattung des Betrages. Wird die Verfügung zurückgenommen, so entfällt der Rechtsgrund für die Erstattung, und der Steuergläubiger kann den zu Unrecht erstatteten Betrag, nicht aber die ursprünglich geschuldete Steuer, zurückfordern. Der Rückforderungsanspruch entsteht bereits mit der vom Beteiligten durch ein unlauteres Mittel veranlaßten Erstattung, und zwar in dem Augenblick, in dem der Beteiligte den erstatteten Betrag seinem Vermögen zuführt²⁾. Der Steuerpflichtige hat diesen Betrag

1) RFH RStBl. 1934 S. 260; 1937 S. 1087

2) Bley DStBl 1942 Nr. 12 S. 303

zwar auf Grund einer formell gültigen und wirksamen Erstattungsverfügung erhalten, hat aber materiell kein Recht darauf, ihn zu behalten. "Es liegt eine zwar wirksam gewordene, aber von vornherein sachlich ungerechtfertigte Wertverschiebung vor."¹⁾ Mit der Zurücknahmeverfügung wird das Ungerechtfertigte der Wertverschiebung formell außer Zweifel gestellt, während der Zurücknahmebescheid die Fälligkeit des Rückforderungsanspruchs herbeiführt¹⁾.

Anders ist es aber bei der Zurücknahme eines Billigkeitserlasses, der eine noch nicht bezahlte Steuerforderung betrifft. Hier kann der vom Reichsfinanzhof angenommene Rückforderungsanspruch nicht in Betracht kommen.

Zunächst läßt sich hier § 235 Ziff. 5 AO, der Rückforderungsbescheide neben den Steuerbescheiden anführt, zur Begründung der Selbständigkeit des Rückforderungsanspruches bei Zurücknahme des Billigkeitserlasses nicht anwenden. Diese Bestimmung beweist zwar, daß bei vorausgegangener Erstattung nicht die ursprüngliche Steuer wieder zu zahlen, sondern der zu Unrecht erlangte Betrag zurückzugewähren ist. Die Folgerung, das müsse auch bei Zurücknahme eines Billigkeitserlasses gelten, der eine noch nicht bezahlte Steuerforderung betrifft, scheitert aber schon daran, daß von Beträgen, die zurückgefordert werden können, nicht gesprochen werden kann²⁾. Denn der Steuerpflichtige hat keinen Geldbetrag erhalten. Durch den Erlass der Steuerforderung hat er nur etwas von seinem Vermögen erspart. Das ist etwas anderes als die Erlangung eines Betrages, der sein Vermögen auf Kosten des Staates vergrößert. Gegen die Annahme eines Rückforderungsanspruches des Staates und für das Wiederaufleben der Steuerforderung bei der Zurücknahme eines Billigkeitserlasses

1) Bley DStBl 1942 Nr. 12 S. 303

2) Bley Ziff. 3 aaO.

gem. § 96 Abs.2 AO spricht ferner, daß hier die Steuerforderung unmittelbar durch Wirksamwerden der Erlaßverfügung erlischt¹⁾. Die Steuerforderung geht also gerade zufolge des rechtsgestaltenden Verzichtsakts unter, der später gem. § 96 Abs.2 AO mit rückwirkender Kraft widerrufen wird. Das ist anders bei der Erstattung schon gezahlter Steuern: dort ist die Steuerforderung schon vor Ergehen der Erstattungsverfügung durch die Zahlung oder einen ihr gesetzlich gleichstehenden Erfüllungstatbestand erloschen. Wird die Erlaßverfügung mit rückwirkender Kraft widerrufen, so muß mit ihrem Zugang die erlassene Steuerforderung wieder aufleben. Daher ist kein Raum für einen selbständigen Rückforderungsanspruch.

Die Frage, ob der Staat einen selbständigen Rückforderungsanspruch oder nur die wiederaufgelebte Steuerforderung geltend machen kann, ist bedeutsam für die Behandlung der Forderung des Steuergläubigers im Konkurs des Steuerpflichtigen. Lebt die Steuerforderung wieder auf, so bildet sie eine -einfache oder bevorrechtigte- Konkursforderung, und der Steuergläubiger ist auf die Konkursquote angewiesen. Wird aber ein selbständiger Rückforderungsanspruch geltend gemacht, so handelt es sich nicht um eine Konkursforderung, da dieser Anspruch, wenn die Verfügung nach Konkurseröffnung zurückgenommen wird, bei der Konkurseröffnung noch nicht bestanden hat²⁾.

§ 14 Die Wirkungen der Beseitigung eines Billigkeitserlasses

Hat der Steuerpflichtige den Billigkeitserlaß zwar nicht erschlichen, liegt aber ein Tatbestand vor, der den Widerruf gem. § 96 Abs.1 AO ermöglicht, so kommt dieser "Beseitigung" nur Wirkung ex nunc zu.

1) RFH Bd. 23 S. 134

2) RFH RStBl 1934 S. 260; Grober DStZ 1938 S. 1282

Was ist darunter zu verstehen ?

Wenn FLEINER¹⁾ sagt, der Widerruf eines Verwaltungsakts mit Wirkung ex tunc vernichte dessen Wirkung von seiner Wurzel aus mit der Folge, daß der Verwaltungsakt von Anfang an nicht rechtsgültig gewesen ist, dann kann im Gegensatz dazu der Widerruf des fehlerhaften Verwaltungsakts mit der Wirkung ex nunc keine Rückwirkung, sondern nur eine Wirkung pro futuro haben. Bis zu dem Zeitpunkt des Widerrufs gilt der Verwaltungsakt als zu Recht bestehend²⁾. Von da an gilt er nicht mehr³⁾.

Bei Dauerverwaltungsakten, also bei Verwaltungsakten, die sich nicht in einem einmaligen Vollzug erschöpfen, kann der Unterschied zwischen der Zurücknahme und der Beseitigung leicht aufgezeigt werden. Die Zurücknahme einer Stundung führt z.B. dazu, daß der Steuerpflichtige so gestellt wird, als habe er diese Vergünstigung nie erlangt. Das bedeutet, daß er für den Stundungszeitraum Säumniszuschläge zahlen muß. Wird die Stundung jedoch nur mit Wirkung ex nunc widerrufen, so bleibt ihm die Vergünstigung für die Vergangenheit erhalten. Erst mit dem Zeitpunkt des Widerrufs, also mit der Bekanntgabe der Widerrufsverfügung gem. § 91 AO, wird die geschuldete Steuer wieder wie eine fällige behandelt. Es entstehen Säumniszuschläge, wenn die Steuer nunmehr nicht gezahlt wird.

Schwierig ist jedoch die Frage, welche Wirkung die Beseitigung eines Billigkeitserlasses hat. Wie schon oben⁴⁾ ausgeführt, sind auch beim Billigkeitserlaß Fälle denkbar, bei denen dieser als Verwaltungsakt auf Dauer anzusehen ist. Dazu gehören die Verlagerungsmaßnahmen nach § 131 Abs.1 Satz 3 AO, der Erlaß von Steuern vor der Festsetzung und der Erlaß laufender Steuern und Vorauszahlungen.

1) S. 206 Anm. 78

2) Köhler S. 200; Hardy ZfZ 1933 S. 86; RFH RZBl 1931 S. 137

3) Wolff S. 260; Barske, Rücknahme Ziff. 5

4) § 9 S. 23 f.

Der Widerruf mit Wirkung ex nunc führt beim Erlaß laufender Steuern und Vorauszahlungen dazu, daß ab der Bekanntgabe des Widerrufs die Steuern bezahlt und die Vorauszahlungen geleistet werden müssen. Beim Widerruf des Erlasses von Steuern, die noch nicht festgesetzt worden sind, kann die Steuerzahlungsschuld im Zeitpunkt ihres Entstehens nicht mehr zum Erlöschen gebracht werden¹⁾. Der Steuerpflichtige muß folglich die Steuer, falls sie zur Zeit des Widerrufs noch nicht festgesetzt war, bezahlen. Bei den Verlagerungsmaßnahmen dürfte sich der bloße Widerruf dagegen nicht auswirken, da die Steuerzahlungsschuld insoweit erloschen ist, als die vom Gesetz abweichende Berücksichtigung der Besteuerungsgrundlagen sich auf ihre Höhe auswirkt²⁾. Da die Steuerschuld aber zu einem späteren Zeitpunkt infolge der Verlagerung der Besteuerungsgrundlage auf den nächsten Veranlagungszeitraum erneut entsteht, kommt diesem Sonderfall keine wesentliche Bedeutung zu. Der Staat erhält die Steuer auf jeden Fall.

Wie ist es jedoch in den Fällen, in denen der Billigkeitserlaß keine fortdauernde Wirkung entfaltet, sondern sich darin erschöpft, die Steuerforderung zum Erlöschen zu bringen ?

3. Abschnitt: Der Meinungsstreit über die Rechtsfolgen der Beseitigung bei Billigkeitsmaßnahmen ohne Dauerwirkung

1. Kapitel: Überblick über die Meinungen in Rechtslehre und Rechtsprechung

§ 15 Die ursprüngliche Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und die herrschende Meinung in der Rechtslehre

er die Wirkung der Beseitigung eines Billigkeitslasses ohne Dauerwirkung nach § 96 Abs. 1 AO

Schröter, ZfZ 1953 S. 373
Tipke- Kruse § 131 Anm. 17

herrscht in Rechtsprechung und Rechtslehre Streit.

Der Reichsfinanzhof hat ursprünglich in ständiger Rechtsprechung¹⁾ den Widerruf eines Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO mit der Wirkung für möglich erklärt, daß der Staat bei Erstattungen aus Billigkeitsgründen die erstattete Steuer zurück- und bei erlassenen Steuern die Steuer nachfordern kann.

Die Zurückforderung von erstatteten Steuern im Falle des § 96 Abs.1 Ziff. 2 AO begründet der Reichsfinanzhof²⁾ wie folgt:

" Sollten die Beteiligten ohne den Vertrag aufgehoben zu haben, zu einer späteren Zeit zur Ausführung des Vertrages noch schreiten, so steht der Rückforderung des erstatteten Betrages, die an sich auch § 223 a.F. AO als möglich voraussetzt, nach § 78 a.F. AO nichts entgegen; denn nach dessen Nr. 2 kann eine Verfügung, durch die eine Erstattung bewilligt worden ist, zurückgenommen werden, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben."

Das gleiche gilt nach der Entscheidung des Großen Senats vom 26.3.1928³⁾ auch für die Beseitigung eines Billigkeitserlasses wegen unrichtiger oder irreführender Angaben des Steuerpflichtigen. In dem vom Großen Senat entschiedenen Fall hatte das Landesfinanzamt der Steuerpflichtigen die Hälfte der Grunderwerbsteuer nebst Zuschlägen für das von ihr erworbene Grundstück aus Billigkeitsgründen erlassen, später aber den Steuererlaß unter Bezugnahme auf § 78 Abs.1 Nr. 2 a.F. AO widerrufen. Zur Vorbereitung der Entscheidung über das Erlaßgesuch war der Steuerpflichtigen ein Fragebogen ausgehändigt worden, der u.a. die Frage enthielt, ob die Pflichtige noch anderen Grundbesitz

1) Bd. 6 S. 243; 7 S. 255; 23 S. 134

2) Bd. 7 S. 255 (257)

3) RFH Bd. 23 S. 134

außerhalb des abgetretenen Gebiets habe oder gehabt habe und was im letzteren Fall aus dem Grundbesitz geworden, zu welchen Bedingungen er etwa verkauft worden sei. Die erste Frage hatte die Steuerpflichtige verneint und die zweite Frage mit den Unterfragen unbeantwortet gelassen, indem sie den Raum für die Antworten mit Strichen ausfüllte. Den Widerruf des Steuererlasses hatte das Landesfinanzamt damit begründet, daß die Steuerpflichtige bei Ausfüllung des Fragebogens verschwiegen habe, daß sie bereits vor dem Erwerb des besteuerten Grundstücks außerhalb des abgetretenen Gebiets ein anderes Grundstück erworben und mit Gewinn weiterveräußert habe; dieser für die Entscheidung über den Erlaßantrag wesentliche Umstand sei dem Finanzamt infolge der Verschweigung unbekannt geblieben.

Der Große Senat hat darin keine Täuschung des Finanzamts durch unlautere Mittel gesehen, die zur Zurücknahme des Billigkeitserlasses mit Wirkung ex tunc führen würde. Er hat auf diesen Fall die Vorschrift des § 78 Abs. 1 Nr. 2 a.F. AO angewandt und dazu ausgeführt, daß es zur Anwendung dieser Vorschrift genüge, wenn die tatsächlichen Verhältnisse, die nach der Versicherung des Landesfinanzamts für den Erlaß der Steuer bestimmend gewesen seien, auf Grund unrichtiger Angaben der Steuerpflichtigen von der Behörde irrig angenommen worden seien. Demzufolge hat die Steuerpflichtige die erlassene Steuer nachträglich entrichten müssen. Nach diesem Urteil des Großen Senats kann also auch ein Billigkeitserlaß ohne Dauerwirkung mit der Folge beseitigt werden, daß die Steuer wieder beigegeben werden kann.

Auf dem Standpunkt der älteren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs steht auch heute noch größtenteils¹⁾

1) a.A. Tipke- Kruse § 131 Anm. 32; Scheuer StuW 1949 S. 1091

die Rechtslehre. Man ist sich grundsätzlich einig darüber, daß die Beseitigung eines Billigkeitserlasses zulässig ist und die erneute Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen auf Zahlung der Steuer zur Folge hat. Dagegen bestehen abweichende Meinungen darüber, ob mit dem Widerruf des Billigkeitserlasses ex nunc ein neuer Anspruch des Staates entsteht oder ob der erlassene Anspruch wieder auflebt.

BERGER¹⁾ ist der Ansicht, daß durch den Widerruf oder die Einschränkung des Billigkeitserlasses der bisherige Anspruch ganz oder zum Teil wiederauflebt, und zwar im Falle des § 96 Abs.2 AO mit Wirkung für die Vergangenheit, im Falle des § 96 Abs.1 AO aber nur für die Zukunft. Nach dieser Ansicht besteht also Identität zwischen dem erlassenen und dem nach der Beseitigung des Erlasses geltend gemachten Anspruch.

Im Gegensatz dazu meint v.WALLIS²⁾, mit der Gewährung des Billigkeitserlasses sei der Anspruch des Staates auf die Steuer erloschen; mit der Beseitigung lebe die alte Forderung nicht wieder auf, da sie ein für allemal untergegangen sei; es entstehe aber ein neuer Anspruch auf Zahlung der Abgabe, der sich in seinem Inhalt und seinem Umfang allerdings nach der ursprünglichen Steuerforderung richte. Dieser Ansicht hat sich auch GROBER³⁾ angeschlossen. Er stützt sich dabei auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu der Wirkung der Zurücknahme nach § 96 Abs.2 AO⁴⁾. Die Ansicht des Reichsfinanzhofs, bei der Zurücknahme eines Billigkeitserlasses gem. § 96 Abs.2 AO entstehe ein neuer, selbständiger Anspruch des Staates auf Zahlung der erlassenen Abgaben ist zwar schon oben⁵⁾ abgelehnt worden. Die

1) § 96 Anm. cc

2) in Hübschmann-Hepp-Spitaler § 96 Anm. 15 IV

3) DStZ 1938 S. 1281

4) vgl. oben §.13 S.32

5) vgl. oben § 13 S.32-34

Rechtslage ist jedoch bei einer Beseitigung gem. § 96 Abs.1 AO eine andere. Denn der Grund des Erlöschens der Steuerforderung, die Erlaßverfügung, wird bei Anwendung des § 96 Abs.1 AO nicht rückwirkend, sondern nur pro futuro aufgehoben¹⁾. Dadurch wird das Erlöschen der Steuerforderung nicht berührt: ein in der Vergangenheit liegender Verwaltungsakt kann eben nur durch einen Verwaltungsakt beseitigt werden, der auf die Vergangenheit einwirkt. Das ist aber nur bei einer Zurücknahme des Verwaltungsakts möglich, da nur dadurch die ursprüngliche Rechtslage wiederauflebt.

Wenn somit bei der Beseitigung des Billigkeitserlasses die Steuerforderung erloschen bleibt, kann sie nicht mehr geltend gemacht werden. Es kommt dann höchstens ein neuer Anspruch in Betracht, der selbständig mit der Beseitigung entstehen könnte.

§ 16 Die spätere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und die Meinung von SCHEUER

Der Reichsfinanzhof hat seine ursprüngliche Rechtsprechung später aufgegeben. Er hat nicht nur die Befugnis der Finanzverwaltung verneint, das Erlassene zurückzufordern, sondern auch allgemein den Widerruf eines Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO schlechthin für unzulässig erklärt²⁾:

" Die Erlassung der Zollschuld ist eine steuerliche Vergünstigung, die ihrem Inhalt nach nur mit rückwirkender Kraft zurückgenommen werden kann. Die Zulässigkeit des Widerrufs hängt davon ab, ob die Voraussetzungen des § 96 Abs.2 AO gegeben sind."

Diesem Urteil lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Dem Beschwerdeführer waren gem. § 4 der Verordnung über zollfreie Einfuhr von Gefrierfleisch vom 24.4.1928³⁾ Berechtigungsscheine zur Einfuhr von Gefrier-

1) Fleiner S. 206 Anm. 78

2) RFH vom 20.4.1933 ZfZ 1933 Nr. 41 S. 286

3) RBB1 I S. 151, RZB1 S. 147

fleisch zugeleitet worden. Auf Grund dieser Berechtigungs-scheine konnte Zollfreiheit in Anspruch genommen werden, wenn das Gefrierfleisch in bestimmten Verkaufsstellen abgesetzt wurde. Der Beschwerdeführer führte Gefrierfleisch ein, stellte es beim Zollamt zur Eingangsabfertigung und ließ jeweils die Zollbeträge gem. § 9 Abs.1 VO bei seinem Konto im Aufschubbuch anschreiben. Nach Vorlage der Berechtigungs-scheine und der von der Gemeinde ausgestellten Bestätigungen (§§ 7 Abs.2, 9 Abs.2 VO) wurde jeweils der Zollbetrag für die Gefrierfleischmenge, über die die Bestätigungen der Stadtgemeinde ausgestellt waren, beim Konto des Beschwerdeführers im Aufschubbuch abgeschrieben. Der Beschwerdeführer hatte aber bei der Erlangung der Bestätigungen der Stadtgemeinde die von ihm an die Verkaufsstellen gelieferten Gefrierfleischmengen unrichtig angegeben. Für die nicht abgelieferten Gefrierfleischmengen wurde vom Hauptzollamt der Zoll nachgefordert.

Auch in diesem Fall hat der Reichsfinanzhof den Tatbestand des § 96 Abs.2 AO nicht als erfüllt angesehen. Offensichtlich sind aber die Tatbestandsmerkmale des § 96 Abs.1 Ziff. 2 AO erfüllt. Denn das Hauptzollamt hat auf Grund unrichtiger Angaben des Beschwerdeführers ihm eine Vergünstigung gewährt. Trotzdem hat der Reichsfinanzhof die Beseitigung der Vergünstigung abgelehnt, und zwar mit der Begründung, ein Billigkeitserlaß könne nur bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des § 96 Abs.2 AO widerrufen werden.

Diese in den Urteilen vom 13.3.1931¹⁾ und 23.6.1933²⁾ bestätigte Rechtsprechung führt zu dem Ergebnis, daß unrichtige oder irreführende Angaben des Steuerpflichtigen nur dann den Widerruf eines Billigkeitserlasses rechtfertigen, wenn der Pflichtige unlauter gehandelt

1) Stuw 1931 Nr. 414

2) RPH Bd. 33 S. 307

hat. Andernfalls muß dem Steuerpflichtigen die einmal erlangte Vergünstigung belassen werden, auch wenn sie sachlich von vornherein nicht gerechtfertigt ist.

Der Auffassung der neueren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hat sich auch SCHEUER¹⁾ angeschlossen. Er bestreitet zwar nicht die Zulässigkeit des Widerrufs eines Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO, hält es aber für unvereinbar "mit dem Wesen eines einmalig für die Vergangenheit an sich ein für allemal ausgesprochenen Erlasses", daß er mit Wirkung ex tunc widerrufen werden könnte mit der Folge, daß die bis dahin erloschen gewesenen Forderungen des Staates von nun an wieder aufleben.

Die von SCHEUER und vom Reichsfinanzhof vertretene Auffassung hat den Vorzug der Klarheit für sich. Die Behörde hat, wenn sie dieser Ansicht folgt, nur zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 96 Abs.2 AO vorliegen. Ist das der Fall, so nimmt sie den Abgabenerlaß mit Wirkung ex tunc zurück. Damit ist der Erlaß als niemals vorhanden gewesen anzusehen. Liegen dagegen weder Betrug noch Zwang usw. vor, so kann ein Billigkeitserlaß nicht beseitigt werden. Der Reichsfinanzhof sieht nach seiner späteren Rechtsprechung in diesem Fall also keine Fehlerhaftigkeit des Steuerverwaltungsakts, zumindest nicht eine solche, die die Behörde zum Widerruf befugt erscheinen läßt.

§ 17 Das Gutachten des Obersten Finanzgerichtshofs in München vom 25.8.1950

Nach 1945 hat sich mit der Frage, ob bei einer Beseitigung des Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO das Erlassene nachgefordert werden kann, von den Gerichten nur der Oberste Finanzgerichtshof in München

1)StuW 1949 S. 1091

befast. Er hat sich dabei weder der h.L. noch der ursprünglichen bzw. der abgeänderten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs angeschlossen, wenn er auch mit der letzteren im Ergebnis übereinstimmt. Das Gutachten vom 25.8.1950¹⁾ setzt sich mit der Wirkung der Beseitigung eines Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO in folgender Weise auseinander:

" Durch § 96 AO soll die Behörde genötigt werden, die Sache eingehend zu erwägen, ehe sie entscheidet, und der Steuerpflichtige soll gegen Änderungen gesichert werden, damit er sich wirtschaftlich auf die Verfügung einstellen kann. Auf Grund von § 96 Abs.2 AO darf eine solche Erlaubnis mit rückwirkender Kraft zurückgenommen werden, wenn sie vom Beteiligten mit unlauteren Mitteln wie Täuschung, Zwang oder Bestechung veranlaßt worden ist. Daraus allein ergibt sich eigentlich schon, daß der Zurücknahme nach § 96 Abs.1 AO rückwirkende Kraft nicht zukommt..... Der Widerruf nach § 96 Abs.1 AO wirkt ex nunc und der Widerruf nach § 96 AO ex tunc, d.h. in beiden Fällen hört die Vergünstigung mit Bekanntgabe des Widerrufs auf; nach Absatz 2 aber sind die bis dahin erlangten Begünstigungen nachzuholen..... Die erlassenen Abgaben aber dürfen nur dann nachgefordert und müssen nur dann nachentrichtet werden, wenn der Begünstigte den Erlaß durch unlautere Mittel erlangt hat. Der rechtlich an sich zulässige Widerruf eines Abgabenerlasses aus Billigkeit auf Grund von § 96 Abs.1 AO hat danach keine steuerliche Wirkung insofern, als die erlassenen Abgaben nicht nachgefordert werden dürfen....."

Der Oberste Finanzgerichtshof kommt in seinem Gutachten somit aus der Gegenüberstellung der verschiedenen Wirkungen des Widerrufs nach § 96 Absatz 1 und 2 AO zu dem Ergebnis, daß eine erlassene Abgabe auf Grund von § 96 Abs.1 AO nicht nachgefordert werden kann.

1) StRK AO § 96 R 1

2. Kapitel: Die Kritik der in Rechtslehre und Rechtsprechung vertretenen Meinungen

§ 18 Zur ursprünglichen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

An der ursprünglichen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ist zu bemängeln, daß sie an Gründen für die Rückforderung des Erlassenen außer dem Wortlaut des Gesetzes nichts bietet. Es erscheint sogar zweifelhaft, ob der Große Senat des Reichsfinanzhofs sich über die Verschiedenheit der Wirkungen des Absatzes 1 und des Absatzes 2 des § 96 AO im klaren war. Wenn in der Entscheidung vom 26.3.1928¹⁾ gesagt wird, der Steueranspruch sei infolge eines Billigkeitserlasses dann nicht erloschen, wenn der Billigkeitserlaß z.Zt. der Beitreibung gem. § 78 Abs.1 a.F.AO (= § 96 Abs.1 n.F. AO) zurückgenommen war, so legt der Große Senat entgegen dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes dem Widerruf des Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO eine rückwirkende Kraft bei. Diese rückwirkende Kraft hat aber nur eine Zurücknahme nach § 96 Abs.2 AO.

Der Reichsfinanzhof hat in seiner ursprünglichen Rechtsprechung noch nicht einmal die Frage nach der Zulässigkeit der Beseitigung eines Billigkeitserlasses gestellt, obwohl, wie die späteren Stellungnahmen zeigen, hier erhebliche Bedenken gegen die Anwendung des § 96 Abs.1 AO auf den Billigkeitserlaß bestehen. Auf die Frage, ob ein Billigkeitserlaß überhaupt seinem Wesen nach beseitigt werden kann, und auf die weitere Frage, ob einer solchen Beseitigung bei einem Billigkeitserlaß ohne Dauerwirkung, der in der Vergangenheit das Steuerschuldverhältnis beendet hat, überhaupt eine Wirkung zukommt, ist der Reichsfinanzhof in seiner ursprünglichen Rechtsprechung ebenfalls nicht eingegangen.

1) Bd. 23 S. 134

Es ist nicht verwunderlich, daß er, als diese Bedenken auftauchten, in seinen späteren Entscheidungen von seiner früheren Rechtsprechung abwich, ohne sich um eine ausreichende Auseinandersetzung mit dem Problem zu bemühen.

Wenn man daher zwar dem Ergebnis, zu dem der Große Senat und die ältere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs gekommen sind, zustimmen kann, so muß man doch der Begründung dieser Ansicht die Anerkennung versagen. Denn der Reichsfinanzhof hat sich mit dem Hauptproblem, nämlich mit den unterschiedlichen Wirkungen der Zurücknahme und der Beseitigung auf den Billigkeitserlaß nicht auseinandergesetzt.

§ 19 Zur neueren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

I. Unzulässigkeit der Beseitigung eines Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO ?

Der Reichsfinanzhof hat in seinem Urteil vom 20.4. 1933¹⁾ eine Rückforderung des Erlassenen bei einer Beseitigung des Billigkeitserlasses deswegen abgelehnt, weil der Widerruf eines Billigkeitserlasses mit ex nunc-Wirkung unzulässig sei; der Billigkeitserlaß könne seinem Wesen nach nur rückwirkend aufgehoben werden. Der Reichsfinanzhof schließt daraus, daß eine Rückforderung des Erlassenen nur in den Fällen des § 96 Abs.2 AO in Betracht komme.

Ist aber die Beseitigung eines Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO unzulässig ?

Wie schon oben²⁾ ausgeführt, fällt der Billigkeitserlaß in allen seinen Erscheinungsformen als beginstigender konstitutiver Steuerverwaltungsakt unter die Vorschrift des § 96 AO. Im Absatz 1 dieser Vorschrift ist keine Ausnahme für den Billigkeitserlaß gemacht, so daß nach dem Wortlaut des Gesetzes auch

1) ZfZ 1933 Nr.41 S. 286

2) § 11 S. 28

ein Billigkeitserlaß nach dieser Vorschrift beseitigt werden kann.

Aus dem Wortlaut des § 96 AO, insbesondere aus dem Verhältnis des Absatzes 2 zu Absatz 1 dieser Bestimmung, ergibt sich zudem ein weiteres Argument für die Zulässigkeit des Widerrufs eines Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO: es ist nämlich anerkannt, daß der Widerruf nach § 96 Abs.2 AO ex tunc- Wirkung, der Widerruf nach § 96 Abs.1 AO ex nunc- Wirkung hat; diese verschiedenen Wirkungen stehen aber nicht im Verhältnis von aliud zu aliud, sondern im Verhältnis von maius zu minus¹⁾. Denn während bei einer Zurücknahme nach Absatz 2 die Wirkung ex tunc eintreten soll, tritt sie bei einer Beseitigung erst zu dem Zeitpunkt der Kundgabe des Widerrufs ein. Es leuchtet ein, daß die Beseitigung nur einen Teil der Zurücknahme enthält, nämlich erst eine Wirkung ab Kundgabe des Widerrufakts. Es ist daher nicht einzusehen, weshalb die Zurücknahme eines Billigkeitserlasses zulässig, die Beseitigung des gleichen Verwaltungsaktes aber unzulässig sein soll. Welche steuerlichen Folgerungen aus den beiden Widerrufsarten zu ziehen sind, ist eine andere Frage, die jedoch mit dem Problem der Zulässigkeit des Widerrufs eines Billigkeitserlasses gem. § 96 Abs.1 AO nichts zu tun hat. Auch dem Sinn des § 96 AO steht die Beseitigung eines Billigkeitserlasses nicht entgegen. Die Vorschrift des § 96 AO dient dem Vertrauensschutz. "Denn derjenige, dem die Behörde eine solche Vergünstigung gewährt, verläßt sich, wenn ihm nichts gesagt wird, auf die Beständigkeit dieser Verfügung"²⁾. Der Schutz des Vertrauens ist stärker ausgebildet in den Fällen des Absatzes 1: dort ist der Widerruf nur mit ex nunc- Wirkung gestattet. Der Schutz des Vertrauens ist dagegen schwächer in den Fällen der Täuschung und des Zwanges: dort ist der Widerruf

1) Bachof, Zeitpunkt S. 420

2) Riewald § 96 Anm. 1

mit ex tunc- Wirkung möglich. Bei der Anwendung des § 96 AO ist daher nur zu fragen, welche Tatbestandsmerkmale vorliegen. Sind es die des Absatzes 2, so ist die Verfügung mit rückwirkender Kraft, andernfalls nur mit Wirkung ex nunc zu widerrufen. Nach dem Sinn des Gesetzes braucht dabei nicht untersucht zu werden, ob der Steuerverwaltungsakt seiner Natur nach überhaupt mit Wirkung ex nunc oder ex tunc widerrufen werden kann.

Entgegen der neueren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ist somit die Beseitigung eines Billigkeitserlasses zulässig¹⁾.

II. Bedenken gegen die Rückforderung des Erlassenen aus dem Wesen des Billigkeitserlasses als Schuldbeendigungsgrund ?

1. Der Standpunkt SCHEUERS

SCHEUER²⁾ hält die Beseitigung eines Billigkeitserlasses nicht schlechthin für unzulässig: "Es soll und muß aber andererseits jeder Steuerpflichtige darauf vertrauen können, daß ihn der für die Vergangenheit einmal gewährte Erlass auch für immer von der Steuerpflicht befreit, falls er ihn nicht durch unrichtige oder irreführende Angaben erreicht hat, was zur Rücknahme mit Wirkung vom Tage der Rücknahmeverfügung führen muß." SCHEUER lehnt aber die Rückforderung des Erlassenen auf Grund der Beseitigung eines Billigkeitserlasses ab, da es mit dem Wesen eines für die Vergangenheit ein für allemal ausgesprochenen Billigkeitserlasses unvereinbar sei, die Steuerforderung bis zur Kundgabe der Beseitigung als erloschen und von da an als wiederaufgelebt anzusehen.

Außer dem Hinweis, die gegenteilige Meinung von

1) so auch OFH StRK AO § 96 R 1

2) StuW 1949 S. 1091

GROBER¹⁾ gehe zu weit, findet man allerdings bei ihm keine nähere Begründung für diese Ansicht. Das OVG Münster²⁾ hat versucht, die Lehre SCHEUERS zu begründen, indem es meinte, grundsätzlich könne der Widerruf eines an sich gültigen, d.h. nicht nichtigen Steuererlasses nur für die Zukunft wirken, weil der Steueranspruch durch den Erlaß ebenso grundsätzlich ein für allemal untergehe, wie wenn er durch Zahlung der Steuerschuld erloschen wäre. Dem hat sich auch das OVG Rheinland-Pfalz³⁾ angeschlossen.

Diese sich auf SCHEUER stützende Ansicht wäre nur dann richtig, wenn der Billigkeitserlaß tatsächlich ein für allemal die Steuerzahlungsschuld zum Erlöschen bringen und auch keine andere Forderung des Staates an ihre Stelle treten würde. Denn dann wäre der Steuerfall mit dem Ausspruch des Erlasses abgeschlossen. Die Beseitigung des Erlasses in einem späteren Zeitpunkt könnte dann nicht mehr zu einer Geltendmachung der Steuerforderung führen, weil diese im Zeitpunkt der Beseitigung der Erlaßverfügung nicht mehr vorhanden wäre. Das Steuerschuldverhältnis könnte dann nur dadurch wieder existent gemacht werden, daß der Grund für sein Erlöschen, der Billigkeitserlaß, rückwirkend wieder aufgehoben würde⁴⁾. Denn nur bei der Zurücknahme eines Verwaltungsakts lebt die Rechtslage, wie sie vor dem Erlaß des Verwaltungsakts bestand, wieder auf, da der Verwaltungsakt in diesem Fall rechtlich als nicht erlassen gilt⁵⁾.

Ein anderes Ergebnis erhielte man nur, wenn die Steuerzahlungsschuld durch den Erlaß nicht erlöschen, sondern weiter fortbestehen würde⁶⁾. Auch in diesem Fall würde der Staat die Steuerforderung zunächst

1) DStZ 1938 S. 1281

2) DÖV 1955 S. 703

3) "Die Selbstverwaltung" 1954 S. 153

4) RFH ZfZ Nr. 41 S. 286

5) Wolff § 53 I S. 289

6) so RFH Bd. 17 S. 209 = Stuw 1925 Nr. 606;
Stuw 1926 Nr. 146; 1930 Nr. 583

nicht mehr geltend machen können. Würde er, z.B. versehentlich, die Beitreibung der Steuer versuchen, so könnte der Steuerpflichtige sich im Vollstreckungsverfahren auf den Steuererlaß berufen. Der Steuerforderung würde also eine Einwendung entgegenstehen. Mit Beseitigung des Erlasses würde aber diese Einwendung mit Wirkung *ex nunc* zerstört, so daß nunmehr einer Geltendmachung der Steuerforderung nichts mehr im Wege stünde.

2. Die Rechtsprechung zu dieser Frage

Die Frage, ob der Billigkeitserlaß ein Schuldbeendigungsgrund sei oder nur der Einziehung der Steuer entgegenstehe, ist von der Rechtsprechung und Rechtslehre bisher nur im Zusammenhang mit der Frage behandelt worden, ob diese Vergünstigung schon im Veranlagungsverfahren oder erst im Hebungsverfahren zu berücksichtigen sei. Diese Frage war entscheidend dafür, welches Rechtsmittel eingelegt werden mußte.

Der Reichsfinanzhof war zunächst¹⁾ davon ausgegangen, daß § 108 a.F. AO (= § 131 n.F. AO) nach seiner Bedeutung und gemäß seiner Stellung im System der Reichsabgabenordnung als eine Vorschrift betrachtet werden müsse, welche allein die Erhebung, nicht aber die Entstehungsgrundlage der Steuer betreffe. Aus der Bestimmung der Vorschrift, im Einzelfall Härten auszugleichen, folgerte er, daß der Billigkeitserlaß keinen gesetzesartigen, sondern den Charakter einer reinen Verwaltungsmaßnahme habe und nicht die Änderung des Steuertatbestandes bezwecke; auch müsse es der Annahme, daß der Billigkeitserlaß über den Steuertatbestand verfüge, widersprechen, daß der Erlaß sich auf einen Teil der Steuer beschränken könne.

Der Reichsfinanzhof hatte daher z.B. den als "Einspruch" bezeichneten Schriftsatz des Steuerpflichtigen als Beschwerde behandelt, da es sich bei der

1) RFH Bd. 17 S. 209

Bezugnahme auf den Steuererlaß nach seiner Ansicht nicht um einen die Veranlagung -dagegen gäbe es das Berufungsverfahren- sondern um einen die Erhebung der Steuer betreffenden Einwand handele, für den nur das Beschwerdeverfahren gegeben sei.

Dieser Ansicht ist der Reichsfinanzhof auch in dem Urteil vom 27.1.1926¹⁾ gefolgt und hat den Pflichtigen mit dem Einwand der Gewährung von zollfreien Ablassungen der in Rede stehenden Waren in das Vollstreckungsverfahren verwiesen.

Der zweite Senat des Reichsfinanzhofs wich jedoch im Urteil vom 28.7.1931²⁾ von seiner früheren Rechtsprechung³⁾ für den Fall ab, daß eine noch nicht entstandene Steuerschuld aus Billigkeitsgründen erlassen wird. Er begründete seine abweichende Auffassung mit der tilgenden Wirkung des Erlasses, die auch in der Abgabenordnung zum Ausdruck gekommen sei; dort sei der Erlaß in Verbindung mit Zahlung, Stundung und Sicherheitsleistung behandelt, alles Rechtsgänge, die eine Tilgung oder einen Erfüllungsaufschub zum Gegenstand hätten.

Nach der späteren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ist der Billigkeitserlaß also ein Schuldbeendigungsgrund. Er kann daher schon im Veranlagungs- und dem daran anschließenden Rechtsmittelverfahren berücksichtigt werden.

Dieser Grundsatz wurde dann durch das Urteil vom 20.6.1933⁴⁾ auf die Fälle ausgedehnt, in denen der Erlaß nach der Entstehung der Steuerschuld ausgesprochen wurde.

Der Bundesfinanzhof scheint der ursprünglichen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zuzuneigen. Nach seinem Urteil vom 30.1.1958⁵⁾ ist der Verwaltungsakt, durch den ein Abgabenerlaß aus Billigkeitsgründen

1) StuW 1926 Nr. 146 S. 561

2) RFH Bd. 29 S. 210

3) RFH Bd. 17 S. 209

4) RFH StuW 1933 Nr. 582 S. 1325

5) BStBl 1958 III S. 212

zurückgenommen wird, unabhängig von den gegen den Abgabenrückforderungsbescheid nach § 235 Abs.1 Ziff. 5 AO gegebenen Rechtsmitteln selbständig mit der Beschwerde gem. §§ 237, 303 AO anfechtbar. Der Bundesfinanzhof verweist also hier die Prüfung der Frage, ob den Ansprüchen des Staates ein Billigkeitserlaß entgegensteht, in das Hebungsverfahren. Das spricht dafür, daß der Bundesfinanzhof den Billigkeitserlaß als Einziehungshindernis ansieht.

3. Kritik der Rechtsprechung

Eine klare Linie läßt sich aus der Rechtsprechung nicht gewinnen. Auch die Rechtslehre ist hinsichtlich des zu untersuchenden Problems nicht sehr ergiebig¹⁾. Deshalb muß genauer untersucht werden, ob der Erlaß im Steuerrecht ein Schuldbeendigungsgrund ist, der ein für allemal den Steueranspruch zum Erlöschen bringt, oder nur der Einziehung der Steuer entgegensteht.

Hierfür bieten sich drei Ansatzpunkte: die Stellung, der Wortlaut und der Zweck des § 131 AO.

Der Billigkeitserlaß steht im zweiten Teil der Abgabenordnung (Besteuerung) im 1. Abschnitt (Allgemeine Vorschriften), 2. Unterabschnitt (sachliche Vorschriften), I (Der Steueranspruch) Ziffer 3: "Zahlung, Stundung, Erlaß, Sicherheitsleistung".

Das Gesetz hat den Billigkeitserlaß also mit der Stundung, § 127 AO, dem Zahlungsaufschub, § 129 AO, und der Niederschlagung, § 130 AO, zu einer Gruppe zusammengefaßt. Diese Rechtsvorgänge berühren die Entstehung des Steueranspruchs nicht²⁾, schmälern aber den Anspruch des Staates auf seine Steuern. Das geschieht, indem durch Verwaltungsakt dem Steuerpflichtigen gegenüber ausgesprochen wird, daß die Folgen der Erfüllung des steuerlichen Tatbestandes

1) vgl. Kühn, § 131 Anm. 2, 5 in der 2. Auflage

2) RfH Bd. 29 S. 210

ihm gegenüber nicht oder nicht mit voller Schärfe zur Anwendung kommen sollen¹⁾.

Die Stundung bewirkt ein zeitweises Hinausschieben des Eintritts der gesetzlichen Folgen nach der Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft. "Die an sich eingetretene Fälligkeit der Steuerschuld wird einstweilen nicht geltend gemacht, sondern durch den Verwaltungsakt der Stundung auf einen späteren Zeitpunkt, als das Gesetz vorschreibt, herausgeschoben."²⁾ Wird die Stundung widerrufen, so wird die Fälligkeit des gestundeten Betrags wieder hergestellt³⁾. Erfolgt Zurücknahme, so wird der Steuerpflichtige so behandelt, als sei die Steuerschuld niemals gestundet gewesen. Der Steuerpflichtige hat dann die Verspätungsfolgen zu tragen. Wird die Stundung mit Wirkung ex nunc widerrufen, so treten die Verspätungsfolgen zunächst nicht ein. Die Steuerforderung wird aber mit Bekanntgabe der Beseitigung der Stundung wieder fällig. Erst von da an muß der Steuerpflichtige auch etwaige noch jetzt eintretende Verspätungsfolgen tragen.

Der Zahlungsauerschub ist der Stundung sehr ähnlich. Dem Pflichtigen wird die Zahlung der Steuer bis zu einem Zeitpunkt nachgelassen, in dem die von der Steuer oder dem Zoll betroffene Ware weiterveräußert ist. Der Gesetzgeber geht nämlich davon aus, daß die Verbrauchssteuern und Zölle auf die Verbraucher abgewälzt werden und der Kaufmann nahezu als "Nebenstelle des Finanzamts" bei der Einziehung dieser Steuern und Zölle handelt. Die zur Steuerleistung erforderlichen Geldbeträge erhält hier der Pflichtige erst bei Verkauf der steuerpflichtigen Ware an seinen wirtschaftlichen Nachmann. Es würde deshalb ein schweres wirtschaftliches Opfer des Pflichtigen bedeuten, wenn er die Steuer sofort zu entrichten hätte⁴⁾.

1) Hensel, Abänderung S. 55

2) Hensel, Abänderung S. 55

3) Kühn, § 127 Anm. 1,2 in der zweiten Auflage;
Riewald, § 96 Anm. 4

4) Hensel, Abänderung, S.55

Die Niederschlagung kann als ein weiterer Unterfall der Stundung angesehen werden. Denn ähnlich wie bei der Stundung und dem Zahlungsaufschub können auch bei der Niederschlagung Säumniszuschläge nicht erhoben werden¹⁾. Sie bedeutet, daß ein weiterer Versuch, den niedergeschlagenen Betrag beizutreiben, vorläufig nicht zu machen ist, § 26 Abs.3 Beitr.O. Gleichwohl bleibt der Anspruch fällig. Entsandene Säumnisfolgen kommen durch die Niederschlagung nicht in Fortfall²⁾.

Auch die Niederschlagung beseitigt also wie die Stundung den Anspruch des Staates auf Erfüllung der Steuerschuld nicht. Sie läßt aber diese Steuerschuld verwaltungstechnisch aus den Solbüchern verschwinden³⁾. Das ist eine innere Angelegenheit der Verwaltung⁴⁾, von der der Steuerpflichtige noch nicht einmal in Kenntnis zu setzen ist. Die Behörde kann daher vor Eintritt der Verjährung jederzeit die Beizreibung versuchen. Auf die erfolgte Niederschlagung kann sich der Pflichtige -auch wenn er von ihr Kenntnis erlangt hat- daher niemals berufen⁵⁾. § 96 AO kommt hier nicht zur Anwendung.

Dem Zahlungsaufschub, der Stundung und der Niederschlagung ist gemeinsam, daß trotz der dem Steuerpflichtigen gewährten Vergünstigungen der Staat seine Ansprüche nicht aufgibt. Die Steuerforderung wird weder von der Stundung noch von der Niederschlagung oder dem Zahlungsaufschub in ihrer Substanz angetastet⁶⁾. Die Reihenfolge ihrer Aufzählung im Gesetz entspricht ihrer Wirkung auf die Steuerzahlungsschuld. Wenn die Stundung dem Steuerpflichtigen noch

1) VG Berlin StZBl Berlin 1958 S. 223; Tipke- Kruse § 130 Anm. 3

2) Kühn § 130 Anm. 1

3) Hensel, Abänderung S. 56

4) Becker § 107 a.F. Anm. 1

5) Tipke- Kruse § 130 Anm. 3: wenn die Behörde nur die Niederschlagung gewollt hat, fehlt ein auf eine andere Rechtsgestaltung gerichteter Wille

6) Hensel, Abänderung S. 56

ein verhältnismäßig schwaches Recht gibt, ist die Niederschlagung rein sachlich für ihn schon viel günstiger; denn bei einer Niederschlagung hat der Staat die Verfolgung des ihm zustehenden Steueranspruchs zunächst als aussichtslos aufgegeben und sich die weitere Beitreibung nur für den ihm unwahrscheinlich dünkenden Fall vorbehalten, daß der Steuerpflichtige doch noch einmal zu Geld kommen könnte. Die stärkste Rechtsposition aber gibt das letzte in der Gruppe der den Pflichtigen begünstigenden Rechtsinstitute, nämlich der in § 131 AO geregelte Billigkeitserlaß. Da bei allen anderen der begünstigenden Rechtsinstitute der Staat sich das Recht auf Weiterverfolgung seiner Steueransprüche vorbehalten hat, ist nicht einzusehen, weshalb er bei § 131 AO hiervon eine Ausnahme machen sollte. Die Stellung des § 131 AO spricht vielmehr dafür, daß auch hier das Steuerrechtsverhältnis zwischen Staat und Bürger nicht beendet wird, sondern -wenn auch mit abgeschwächter Wirkung- weiter fortbesteht.

Es ist allerdings zuzugeben, daß diese Schlußfolgerung keineswegs zwingend ist. Sie wird jedoch durch die Überlegung bestätigt, daß nach § 96 AO auch ein Billigkeitserlaß, der nach der Meinung SCHEUERS die Steuerzahlungsschuld "ein für allemal" zum Erlöschen bringt, widerrufen werden kann, der in dem Billigkeitserlaß liegende "endgültige" Verzicht des Staates nach dem Wortlaut des Gesetzes also nicht gelten soll bei den in § 96 AO normierten Fällen¹⁾).

Zum gleichen Ergebnis gelangt BOETHKE²⁾, wenn er aus der Gnadennatur des Billigkeitserlasses folgert, daß sich die Behörde in den Schranken des § 96 AO den Widerruf des Billigkeitserlasses ausdrücklich oder stillschweigend vorbehält.

Aus der Stellung des § 131 AO ergibt sich also, daß der Billigkeitserlaß an dem Steuertatbestand nichts

1) Hensel, Abänderung S. 56

2) StA 1930 S. 323 ff

ändert, sondern nur dazu bestimmt ist, im Einzelfall Härten auszugleichen¹⁾.

Für diese Ansicht spricht auch der Wortlaut des § 131 Abs.1 Satz 1 AO, wenn es darin heißt:

" Im Einzelfall können Steuern ganz oder zum Teil erlassen, erstattet oder angerechnet werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre."

Das Gesetz bringt den Erlaß also in Verbindung mit dem Akt der Steuereinzahlung. Die Steuereinzahlung²⁾ beginnt erst mit der Eintragung der geschuldeten Steuer auf der Sollkarte des Pflichtigen und geht daher dem Akt der Veranlagung nach. Mit dem Akt der Veranlagung hat § 131 Abs.1 Satz 1 AO den Erlaß von entstandenen Steuern seinem Wortlaut nach nicht in Verbindung gebracht. Das Gesetz geht davon aus, daß der Steueranspruch in der Regel zunächst einmal entstanden ist, wenn die Tatbestandsmerkmale, an die das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, erfüllt sind, § 3 Abs.2 StAnpG. Das Nichtvorhandensein gewisser Umstände, die das Entstehen des Steueranspruchs hindern könnten, wird nicht gefordert. Erst dann, wenn der Umfang des Steueranspruchs durch das Veranlagungsverfahren festgestellt ist, kann in der Regel eine Entscheidung darüber herbeigeführt werden, ob dem Steuerpflichtigen diese konkretisierte Steuerschuld gestundet, niedergeschlagen oder erlassen werden kann. Das gleiche gilt auch für die übrigen Fälle, in denen der Billigkeitserlaß als ein Steuerverwaltungsakt ohne Dauerwirkung anzusehen ist³⁾. Steuerfestsetzung und Verzicht fallen dort nur im äußeren Akt zusammen⁴⁾. Deshalb sagt LOEWER⁵⁾, daß nur auf einen bestehenden Steueranspruch, der regelmäßig in einem besonderen Verfahren festzustellen ist, verzichtet werden kann; denn

1) RFH Bd. 17 S. 209

2) oben § 5 S.10

3) vgl. oben § 9 S. 20 ff.

4) vgl. oben § 6 S.12f; Maaßen aaO. Ziff.4a

5) in StuW 1953 S. 423

als ein einseitiger Willensakt der zuständigen Verwaltungsbehörde kann der Steuerbilligkeitserlaß die Steuerfestsetzung nicht berühren. Diese ist von der Gesetzgebung vorgeschrieben. Ohne besondere Ermächtigung -die hier nicht vorliegt- kann die Verwaltung aber nicht in die Gesetzgebung, auch nicht im Wege der Gesetzesauslegung, eingreifen.

Die Fassung des Gesetzes deutet somit darauf hin, daß der Erlaß im Steuerrecht nicht ein für allemal die Steuerzahlungsschuld zum Erlöschen bringt, sondern bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des § 96 AO nur der Einziehung der Steuer entgegensteht¹⁾.

Auch der Zweck des § 131 AO steht dieser Ansicht nicht entgegen. Zwar läßt sich argumentieren: was nützt ein Erlaß, wenn der Gläubiger trotzdem die Forderung unter gewissen Umständen wieder geltend machen kann? Wenn der Gesetzgeber diese Rechtsfolge gewollt hätte, würde das Institut der Niederschlagung oder sogar der Stundung nicht genügt haben? Dagegen läßt sich anführen, daß der Erlaß, auch wenn er nur der Einziehung der Steuer entgegensteht, nicht sinnlos ist. Der Erlaß gibt dem Steuerpflichtigen dem Staat gegenüber die stärkste Rechtsposition, die er ohne Gegenleistung erlangen kann. Die Sicherheit, daß der Staat seine Steuerforderung gegen ihn nicht mehr beitreiben wird, ist erheblich größer als bei der Niederschlagung oder Stundung. Denn bei der Niederschlagung kann, ohne daß der Steuerpflichtige einen Schutz genießt, das Verfahren von amtswegen jederzeit wieder in Gang gesetzt werden, und nach Ablauf der Stundung muß der Pflichtige erneut mit dem Auftauchen des Vollziehungsbeamten rechnen. Beim Erlaß jedoch ist die Stellung des Steuerpflichtigen erheblich stärker. Denn jetzt genießt er den Schutz des § 96 AO, wonach der ihn begünstigende Erlaß nur unter engen Voraussetzungen widerruflich ist.

1) Becker § 108 Anm. 3 d; Kühn § 131 Anm. 2

Ferner ist für den Fall, daß die Steuerschuld schon gezahlt ist, anerkannt, daß diese trotz des durch Zahlung erfolgten Unterganges der Forderung noch erlassen werden kann¹⁾. Wenn eine untergegangene Forderung aber noch erlassen werden kann, ist nicht einzusehen, weshalb nicht auch die Forderung durch Widerruf des Erlasses wieder existent werden sollte: denn auch der Erlaß der untergegangenen Forderung ist nicht etwa gegenstandslos. Er führt nämlich zur Erstattung der geleisteten Zahlung²⁾, obwohl rechtlich nichts mehr vorhanden ist, was erlassen werden kann³⁾; eine Steuerforderung besteht nach ihrer Erfüllung nicht mehr, sie ist materiell untergegangen. Wenn aber der Erlaß einer erloschenen Forderung zur Erstattung führt, ist es folgerichtig, daß die Beseitigung eines Erlasses zur Rückforderung des Erlassenen führt.

Wortlaut, Stellung und Zweck des § 131 AO deuten also darauf hin, daß der Billigkeitserlaß sachlich nur als Einziehungshindernis gewollt ist⁴⁾. Schon aus diesem Grunde ist daher SCHEUERS Ansicht, durch den Erlaß gehe die Steuerschuld ein für allemal unter, m.E. nicht haltbar.

III Bedenken gegen die Zurückforderung des Erlassenen aus der im bürgerlichen Recht für den Erlaß getroffenen Regelung ?

1. Die Zulässigkeit des Vergleichs des Billigkeitserlasses mit dem Erlaß im bürgerlichen Recht

Wenn SCHEUER und der Reichsfinanzhof in seiner späteren Rechtsprechung die Ansicht vertreten, es sei mit dem Wesen eines für die Vergangenheit ein für allemal ausgesprochenen Erlasses unvereinbar, daß der Erlaß mit der Wirkung zurückgenommen werden

1) BFH BStBl 1957 III S. 268

2) Riewald § 152 Anm. 2

3) vgl. oben § 6 S. 11

4) Kühn § 131 Anm. 2,5 in der zweiten Auflage

könne, daß die bis dahin erloschen gewesenen Forderungen des Staates wieder auflebten, so läßt sich diese Ansicht jedenfalls nicht aus öffentlich-rechtlichen Rechtssätzen begründen. Die Gegner von GROBER können daher nur aus Gründen, die im Zivilrecht liegen, zu dieser Ansicht gekommen sein.

Der Ursprung der Gedanken SCHEUERS und des Reichsfinanzhofs könnte in den Normen des bürgerlichen Gesetzbuchs über den Erlaß, seine Wirkung und seine Rückgängigmachung liegen. Widersprechen diese Normen unseren bisherigen Erkenntnissen ?

Sollte das der Fall sein, so liegt es nahe, die Ansicht, bei einer Beseitigung des Erlasses könne das Erlassene zurückgefordert werden, als Fehlschluß zu erkennen. Denn bei der grundlegenden Bedeutung, die das bürgerliche Gesetzbuch für unser gesamtes Recht hat, ist es unwahrscheinlich, daß die in ihm geprägten Begriffe in anderen Rechtsgebieten, z.B. dem Steuerrecht, einen anderen, von den Begriffen des bürgerlichen Gesetzbuchs abweichenden rechtlichen Inhalt erlangen.

Es ist allerdings nicht immer unbedenklich, gleichartige Begriffe aus verschiedenen Rechtsbereichen mit einander vergleichen zu wollen. Zunächst einmal müssen etwaige Zweifel und Lücken bei der Anwendung der Steuergesetze aus den Regelungen anderer öffentlich-rechtlicher Gebiete geklärt werden. Nur ausnahmsweise darf aus den Vorschriften des Privatrechts hilfsweise die Lösung abgeleitet werden, wenn nicht die Eigenart des Steuerrechts in dem gegebenen Fall die Hinzuziehung anderer Bestimmungen überhaupt unmöglich macht¹⁾.

Andererseits gilt allgemein der Grundsatz, daß aus anderen Rechtsgebieten entlehnte Begriffe so anzuwenden sind, wie sie dort ausgelegt werden. Das gilt nur dann nicht, wenn der Zweck und wirtschaftliche

1) Barske RAO S. 19

Bedeutung der einzelnen Steuergesetze eine abweichende Auslegung erfordern¹⁾.

Das ist hier nicht der Fall. Es kann zwar nicht verkannt werden, daß grundlegende Unterschiede zwischen dem Erlaß nach bürgerlichem Recht und dem nach der Abgabenordnung bestehen. Das zeigt sich schon darin, daß § 397 BGB einen Vertrag zwischen Schuldner und Gläubiger voraussetzt, während der Billigkeitserlaß nach § 131 AO durch einseitigen Hoheitsakt wirksam wird, der keiner Einwilligung des Steuerpflichtigen bedarf²⁾. Ferner stehen sich die Beteiligten beim bürgerlich-rechtlichen Schuldverhältnis gleichgeordnet gegenüber. Beim Steuerschuldverhältnis dagegen ist der Steuergläubiger dem Steuerschuldner übergeordnet³⁾.

Wenn auch der steuerliche Erlaß seiner Natur nach eine einseitige öffentlich-rechtliche Verfügung⁴⁾, ein rechtsvernichtender und daher gestaltender Verwaltungsakt ist, der eine Zustimmung des Steuerpflichtigen nicht voraussetzt, so kann trotzdem die Regelung, die er im Zivilrecht gefunden hat, für das öffentliche Recht von Interesse sein. Das gilt umso mehr, als zwischen dem zivilistischen Schuldverhältnis und dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zum Staat gewisse Parellelen vorhanden sind. "Seinem Wesen nach gehört nämlich das Steuerrechtsverhältnis zu den Schuldverhältnissen des öffentlichen Rechts, d.h. zu den durch das letztere begründeten Obligationen persönlicher Natur. Daraus ergibt sich ohne weiteres eine gewisse Ähnlichkeit mit den privaten Forderungsverhältnissen"⁵⁾. Das zeigt sich vor allem darin, daß auch im Steuerrecht eine rechtliche Beziehung zwischen den Steuerrechtspersonen entsteht, kraft deren die eine als Steuerschuldner verpflichtet ist, der anderen, dem Steuergläubiger, eine Steuer zu entrichten. Damit wird dem Steuerschuldner eine

1) Kühn § 1 StAnpG Anm. 2; RfH Bd.24 S.188,192;
RStBl 1929 S. 49

2) RfH Bd. 29 S. 210

3) Bareke RAO S. 29

4) RfH Bd. 57 S. 192

5) Blumenstein S. 208

Leistung auferlegt. Denn aus dem Begriff der Steuer im § 1 Abs.1 Satz 1 AO ist unmittelbar zu entnehmen, daß die Steuerleistung auf Grund einer Auferlegung zu bewirken ist, die das Gesetz für den Fall der Verwirklichung des von ihm bestimmten Tatbestandes anordnet. Albert HENSEL¹⁾ folgert daraus eine weitgehende Gleichstellung und -ordnung der sog. Steuerparteien und bezeichnet die rechtliche Beziehung zwischen den Steuerrechtspersonen als Steuerschuldverhältnis. Diese Bezeichnung hat sich allgemein durchgesetzt²⁾.

Das Steuerschuldverhältnis ist zunächst ein vermögensrechtliches Verhältnis, weil es auf die Bewirkung einer geldwerten Leistung gerichtet ist³⁾. Es ist aber auch ein schuldrechtliches Verhältnis, eine Beziehung zwischen zwei Steuerrechtspersonen, die eine Verpflichtung der einen zur Entrichtung einer Steuerleistung an die andere zum Inhalt hat⁴⁾. Wie ein Schuldrechtsverhältnis im Zivilrecht erlischt auch das öffentlich-rechtliche Verpflichtungsverhältnis⁵⁾ durch Erfüllung, § 122 AO, Aufrechnung, § 124 AO und, soweit nicht § 96 AO eingreift, auch durch Erlaß, § 131 AO⁶⁾.

Das alles darf aber nicht dazu verführen, sämtliche Vorschriften des privaten Schuldrechts ohne weiteres oder auch nur per analogiam auf das Steuerrechtsverhältnis anzuwenden. Denn das Steuerrechtsverhältnis berührt ausschließlich und in allen seinen Äußerungen auf dem öffentlichen Recht⁷⁾.

Eine Heranziehung und Verwertung zivilrechtlicher Begriffe im Steuerrecht ist aber nicht ausgeschlossen. "Es liegt in der Natur der Sache, daß erst mit Rücksicht auf die formellen Berührungspunkte der

1) Hensel, Lehrbuch S. 56

2) Klein, Rechtliche Grenzen S. 51; Merk S.8; Tipke-Kruse § 97 Anm. 10; RfH Bd. 7 S. 229

3) G. Jellinek, System S. 60

4) Merk S. 9

5) O. Mayer Bd. II S. 135

6) Merk S. 138

7) Becker in Blau-Oeftering-Becker S. XX

Steuerforderung mit der privatrechtlichen Obligation der Steuergesetzgeber die für die letztere geltenden Normen auch für seine eigenen Rechtsmaterien zu bewerten sucht."¹⁾ Gerade das Recht von der Erfüllung des steuerlichen Schuldverhältnisses ist ein Gebiet, auf dem sich Zivilrecht und Steuerrecht sehr stark berühren²⁾. Daher werden die privatrechtlichen Regeln über die Erfüllung wegen der inhaltlichen Gleichheit der Geldschuld aus einem steuerlichen und einem bürgerlich-rechtlichen Schuldverhältnis auch von denen zur Ergänzung herangezogen, die sonst von einer Anlehnung des Steuerrechts an das Privatrecht nichts wissen wollen³⁾.

Stehen also weder die Eigenart des Steuerrechts noch Zweck und wirtschaftliche Bedeutung des einzelnen Steuergesetzes noch ein abweichender Inhalt des Erlasses im bürgerlichen Recht von dem im Steuerrecht einer Hinzuziehung der Regeln über die Erfüllung im bürgerlichen Gesetzbuch zu dem vorliegenden Problem entgegen, so ist noch ein weiterer Gesichtspunkt für eine Anlehnung an das Privatrecht vorhanden. Es ist nämlich nicht zu übersehen, daß die Anlehnung an das Privatrecht bei der Erkenntnis öffentlich-rechtlicher Erscheinungen gewisse Vorteile mit sich bringt. So geht KORMANN⁴⁾ bei der Untersuchung verwaltungsrechtlicher Probleme grundsätzlich von der konstruktiven Methode aus, die in der Anlehnung an das Privatrecht, seine Kategorien und seine Terminologie besteht. Diese Anlehnung hat den Zweck, eine öffentliche Rechtserscheinung anschaulich zu machen und die Fragestellung zu erleichtern. Hinzu kommt, daß die auch im öffentlichen Recht benutzten Rechtsbegriffe auf dem Gebiet des Privatrechts eine gründlichere Durchbildung genossen haben und das

1) Blumenstein S. 208

2) Liebisch S. 80

3) so Liebisch S. 80; vgl. z.B. Becker in Blau-Oeftering-Becker S. XIX, XXIV

4) S. 8

juristische Denken weitgehend unter dem Einfluß privatrechtlicher Kategorien steht. Deshalb kann davon ausgegangen werden, daß der Gesetzgeber, wenn er schon zivilrechtliche Ausdrücke gebraucht, sich nicht soweit von ihrem zivilrechtlichen Inhalt entfernen will, daß überhaupt keine Verwandtschaft zwischen dem im Zivilrecht und dem im öffentlichen Recht verwendeten Begriff besteht. Das gilt erst recht, wenn es sich um Begriffe handelt, die, wie "Erlaß" und "Verzicht", nicht nur dem Privatrecht eigentümlich sind, sondern darüber hinaus allgemeine Bedeutung besitzen¹⁾. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob der Begriff "Erlaß" im § 131 AO ein bürgerlich-rechtlicher ist²⁾.

2. Die Aufhebung eines Erlasses mit Wirkung ex tunc und ex nunc im bürgerlichen Recht

Das BGB behandelt im § 397 nur die Wirkung des Erlasses auf ein Schuldverhältnis. Was ein Erlaß ist, wird nirgends gesagt. Diese Frage läßt sich nur aus den Quellen beantworten. Die MOTIVE zu § 290 des Entwurfs³⁾ haben diese Vorschrift wie folgt begründet: "Der Erlaßvertrag bringt das Schuldverhältnis, auf das er sich bezieht, unmittelbar (ipso iure) zum Erlöschen, soweit er reicht. Der Erlaß ist nach der Auffassung des Entwurfs ein Veräußerungsvertrag, ein sogenannter dinglicher Vertrag und deshalb ein von seiner causa in Ansehung seiner Wirksamkeit unabhängiges Rechtsgeschäft, ähnlich wie die Abtretung." Der Erlaß stellt daher im BGB einen Schuldverlöschungsgrund dar. Er ist Verfügung über das Forderungsrecht durch Gestaltungsgeschäft mit der Wirkung, daß die Forderung untergeht⁴⁾.

Das BGB sagt aber keineswegs, daß diese Wirkung nicht

1) Niemann S. 39

2) Bühler S. 76

3) Motive Bd. 2 S. 114 ff.

4) Enneccerus-Lehmann S. 295 Ziff.2

wieder aufgehoben werden kann. Sicher ist, daß durch Willenserklärung der Parteien, d.h. durch einen neuen Vertrag, das Schuldverhältnis in seinem alten Umfang wieder neu begründet werden kann¹⁾. Aber auch gegen den Willen des Erlaßnehmers kann die Wirkung des Erlasses wieder aufgehoben werden. Das ist z.B. der Fall, wenn dem Erlaßvertrag selbst Willensmängel anhaften. Dann kann der Erlaß angefochten werden, §§ 119 ff. BGB. Derartige Willensmängel mögen zwar selten sein. Trotzdem ist grundsätzlich die Möglichkeit dazu gegeben. Denkbar wäre der Fall, daß Gläubiger und Schuldner sich über die zu erlassende Schuld irren. Die erfolgreiche Anfechtung wegen Irrtums macht dann den Erlaß nichtig. Das bedeutet, daß der Erlaßvertrag von Anfang an als nicht vorhanden angesehen wird. Dann aber ist die Forderung niemals erloschen und somit bestehen geblieben²⁾. Die Anfechtung des Erlaßvertrages selbst führt also zur Nichtigkeit ex tunc, hat also die gleiche Folge wie die Zurücknahme eines Billigkeitserlasses im Steuerrecht nach § 96 Abs.2 AO. Aber im BGB gibt es auch einen Wegfall des Erlasses ex nunc. Das ist dann der Fall, wenn der Erlaßvertrag an einem Mangel des Rechtsgrundes oder an einem Mangel im Rechtsgrund leidet³⁾. Das Reichsgericht⁴⁾ hat dazu folgendes gesagt:

" Allerdings ist der Erlaß ein sogenannter abstrakter, von seinem Rechtsgrund losgelöster Vertrag. Hiermit ist aber nur gesagt, daß die ihm eigentümliche Wirkung, das Erlöschen des betr. Schuldverhältnisses, eintrete unabhängig von dem Rechtsgrund, auf dem er beruht, nicht dagegen, daß ihm ein Rechtsgrund nicht zugrunde liege, oder daß der Bestand des ihm zugrunde liegenden Rechtsgrundes oder des Rechtsgeschäfts, durch das dieser Rechtsgrund geschaffen ist, den Fortbestand seiner Wirkung auch nicht mittelbar beeinflusse. Regelmäßig liegt dem abstrakten

1) RGZ Bd. 76 S. 59

2) Cohn S. 230

3) Motive Bd. 2 S. 115; Cohn S. 222

4) in Warn. Jahrb. 1913 S. 331 Nr. 1280

Rechtsgeschäft vielmehr ein Rechtsgrund und ein diesen ergebendes anderes Rechtsgeschäft, das Causal- oder Grundgeschäft, zugrunde dergestalt, daß jenes sich als die Erfüllung der durch dieses begründeten Verpflichtung oder als die auf Grund dieses geschuldete Leistung darstellt, und dann ergibt sich der Einfluß des letzteren auf das erstere ohne weiteres. Namentlich ergibt die Nichtigkeit des Grundgeschäfts und die damit gegebene Hinfälligkeit des Rechtsgrundes mit Bezug auf das darauf beruhende abstrakte Rechtsgeschäft den Tatbestand des § 812 BGB und damit die Verpflichtung desjenigen, der mit diesem Rechtsgeschäft auf Kosten eines anderen etwas erlangt hat, dies ohne Rechtsgrund Erlangte herauszugeben."

Beim Erlaß einer bürgerlichen Forderung regelt sich die Herausgabe des Erlangten somit nach den allgemeinen Regeln der Irrtumsanfechtung oder der ungerechtfertigten Bereicherung¹⁾. Das bürgerliche Recht bejaht damit die Zulässigkeit einer nachträglichen Aufhebung der Wirkungen des Erlasses. Auch das bürgerliche Recht kennt somit eine Aufhebung ex tunc -infolge Anfechtung des Erlasses nach §§ 119 ff. BGB- und eine Aufhebung ex nunc -durch Geltendmachung der Ansprüche aus §§ 812 ff. BGB, die auch durch Einrede erfolgen kann, § 821 BGB-. Daher findet die Annahme des Reichsfinanzhofs, ein Billigkeitserlaß könne nur mit rückwirkender Kraft zurückgenommen werden, jedenfalls keine Stütze in der Regelung des bürgerlichen Rechts.

Auch die Frage, ob das Erlassene zurückgefordert werden kann, wird vom bürgerlichen Recht sowohl für die Fälle der Anfechtung des Erlaßvertrags selbst als auch für die Fälle bejaht, in denen nur das schuldrechtliche Grundgeschäft aus irgendeinem Grunde in Wegfall kommt. Im Falle der Anfechtung des Erlaßvertrags folgt dieses Ergebnis aus § 142 BGB; im Falle des Wegfalls des schuldrechtlichen Grund-

1) RGZ Bd. 108 S. 107; Palandt-Gramm § 397 Anm. 3b

geschäfts regelt sich die Rückforderung nach den Ansprüchen aus ungerechtfertigter Bereicherung, §§ 812 ff. BGB. Wie die Herausgabe im letzten Fall vor sich zu gehen hat, ist allerdings auch hier bestritten. PLANCK¹⁾ meint, das alte Schuldverhältnis müsse wieder hergestellt werden, denn nach der Vorschrift des Gesetzes sei der Bereicherungsanspruch ein Anspruch auf Herausgabe; die Herausgabe könne nur in der Wiederherstellung des Schuldverhältnisses bestehen. Diese Ansicht kann als die herrschende bezeichnet werden²⁾. Dagegen will COHN³⁾ nur Wertersatz gem. § 818 Abs. 2 BGB geben. Er meint, daß nach der Beschaffenheit des Erlangten, nämlich die Tilgung des Schuldverhältnisses, die Herausgabe der Forderung rechtlich unmöglich geworden sei, weil sie nicht mehr bestehe; es müsse hier das gleiche gelten wie bei der Leistung von Diensten, für die nach Erlöschen des Schuldverhältnisses auch nur Wertersatz gefordert werden könne.

Im bürgerlichen Recht taucht also ebenfalls die Frage auf, ob bei einer Aufhebung des Erlasses ex nunc ein neuer Anspruch des Gläubigers entsteht. Es braucht hier aber nicht entschieden zu werden, welcher Auffassung zu folgen ist, denn die eingangs⁴⁾ gestellte Frage, ob die für den Erlaß im Zivilrecht getroffenen Regelungen unseren bisherigen Erkenntnissen widersprechen, kann auch ohne Entscheidung des Meinungsstreits verneint werden. Grundsätzlich steht das Wesen des Erlasses einer Rückforderung des Erlassenen auch im bürgerlichen Recht nicht entgegen. Das BGB hat den Erlaß nicht als ein nicht mehr rückgängig zu machendes Rechtsgeschäft angesehen: unter den Voraussetzungen der §§ 119 ff. bzw.

1) § 397 Anm. 5 I

2) vgl. Endemann S. 857 Anm. 10; Leonhard S. 635; Walsmann S. 235 ff.; Enneccerus-Lehmann S. 295 Ziff. 4; Pfahler S. 47; Palandt-Gramm § 818 Anm. 2

3) S. 234

4) oben S. 58

812 ff. BGB kann der Erlaß angefochten bzw. kann das Erlassene als ungerechtfertigte Bereicherung zurückgefordert werden mit der Wirkung, daß der Gläubiger nunmehr wieder alle Rechte aus dem erlassenen gewesenen Schuldverhältnis geltend machen kann.

Daraus folgt, daß sich der Reichsfinanzhof und SCHEUER auch nicht auf bürgerlich-rechtliche Grundsätze berufen können, wenn sie der Meinung sind, das Wesen eines Erlasses hindere die Rückforderung des Erlassenen, weil er seinem Inhalt nach nur mit rückwirkender Kraft zurückgenommen werden könne. Auch im bürgerlichen Recht gibt es eine Aufhebung *ex nunc*, nämlich dann, wenn zwar nicht der Erlaß, sondern seine *causa* nicht vorhanden oder -infolge Anfechtung- wieder weggefallen ist. Dann wird nicht der Erlaß als solcher von Anfang an hinfällig, sondern es werden nur seine Wirkungen in dem Zeitpunkt, in dem der Bereicherte seine Verpflichtung aus §§ 812 ff. BGB erfüllt, rückgängig gemacht.

Bedenken gegen die Widerruflichkeit des Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO überhaupt bzw. gegen die Rückforderung des Erlangten allein aus dem Grunde, daß diese unvereinbar seien mit dem Inhalt oder dem Wesen eines Erlasses, bestehen also nicht.

§ 20 Zum Gutachten des Obersten Finanzgerichtshofs

Der Oberste Finanzgerichtshof sieht sich durch zwei Gründe gehindert, einen Rückzahlungsanspruch infolge des Widerrufs des Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO anzunehmen.

Zunächst folgert der Oberste Finanzgerichtshof aus dem Gegensatz des Wortlauts der beiden Absätze des § 96 AO, daß der Widerruf nach Absatz 1 nur *ex nunc* wirkt und daß daher die einmal erfolgte Beendigung des Steuerschuldverhältnisses in der Vergangenheit von einem Widerruf mit *ex nunc*-Wirkung nicht mehr berührt wird. Weiter ist er der Ansicht, es wider-

spreche dem Vertrauensschutz, wenn das Erlassene bei einem Widerruf mit bloßer Wirkung ex nunc zurückgefordert werden könne.

Bestehen diese Bedenken zu Recht ?

Der Oberste Finanzgerichtshof entnimmt dem § 96 AO zweierlei: durch die Betonung der Worte "mit rückwirkender Kraft" in § 96 Abs.2 AO werde ausgedrückt, daß die Wirkung des Widerrufs nach Absatz 1 nur ex nunc wirke. Dagegen kann nichts eingewandt werden, denn diese Auslegung des Gesetzes entspricht der bei der Auslegung von Gesetzen üblichen Praxis. Außerdem will er aber aus der Verschiedenheit der Bestimmungen der beiden Absätze des § 96 AO die Bedeutung des Begriffs "Rückwirkung" ableiten. Der Oberste Finanzgerichtshof findet das Wesen der ex tunc- Wirkung durch den Gegensatz zu dem Begriff der ex nunc- Wirkung. Nach seiner Auffassung ergibt sich aus diesem Gegensatz, daß bei einem Widerruf ex tunc der zurückgenommene Verwaltungsakt schon in der Vergangenheit vernichtet wird und daher so angesehen werden muß, als habe er niemals Rechtswirkungen äußern können. Im Gegensatz dazu spricht er dem Widerruf ex nunc jede Rückwirkung auf den in der Vergangenheit erlassenen Verwaltungsakt ab. Der Widerruf ex nunc kann nach Ansicht des Obersten Finanzgerichtshofs nur Wirkungen vom Zeitpunkt seines Erlasses äußern, also nur für die Gegenwart und Zukunft. Da der Verwaltungsakt bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des Widerrufs gültig bleibe und auch als gültig zu behandeln sei, könne der erlassene oder vergütete Betrag nicht zurückgefordert werden. Ist es aber richtig, daß der Widerruf ex nunc gem. § 96 Abs.1 AO überhaupt keine Wirkung auf den in der Vergangenheit liegenden Verwaltungsakt und seine Folgen hat ?

I. Keine Berichtigung der Meinung des Obersten Finanzgerichtshofs durch Berufung auf angebliche Ungerechtigkeiten in der Praxis

Wenn der Oberste Finanzgerichtshof meint, eine Rückforderung des Erlassenen könne wegen der *ex tunc*-Wirkung des Widerrufs nach § 96 Abs.1 AO nur in den Fällen des § 96 Abs.2 AO erfolgen, so schließt er sich im Ergebnis der neueren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs an. Gegen diese Meinung hatte sich schon GROBER¹⁾ gewandt mit der Ansicht, daß auch beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 96 Abs.1 AO eine Rückforderung des Erlassenen zulässig sein müsse, weil die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs den Bedürfnissen der Praxis nicht gerecht werde und im Hinblick auf § 1 StAnpG nicht vertretbar sei.

Mit dieser Begründung allein kann aber die im Gutachten des Obersten Finanzgerichtshofs geäußerte Meinung nicht widerlegt werden. Denn die Bedürfnisse der Praxis haben immer hinter den Vorschriften der Gesetze zurückzustehen. Objektiv gesehen, legt das Gesetz dem Widerruf nach Absatz 1 und Absatz 2 des § 96 AO verschiedene Wirkungen bei, denn im Gegensatz zur Beseitigung nach Absatz 1 hat die Zurücknahme nach Absatz 2 rückwirkende Kraft. Für jede Rechtsanwendung ist aber in erster Linie der Wortlaut des Gesetzes maßgebend. Der Gesetzgeber hat auch diesen Gegensatz der Wirkungen gewollt. Das ergibt sich aus dem Zweck des § 96 AO., den Steuerpflichtigen gegen einen unbegründeten Widerruf des begünstigenden Steuerverwaltungsakts zu schützen, wenn ihm eine Vergünstigung gewährt worden ist. Deshalb kann ein begünstigender Steuerverwaltungsakt nicht wegen falscher Rechtsanwendung oder bei bloß irrtümlicher Annahme der gesetzlichen Voraussetzungen widerrufen werden. Derartige Irrtümer sollen nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Denn das Schutzbedürfnis des Begünstigten ist in diesen Fällen größer und wichtiger als das Interesse

1) DStZ 1938 S. 1286

des Staates, so gestellt zu werden, wie es der Fall wäre, wenn die ungerechtfertigte Vergünstigung dem Steuerpflichtigen nicht gewährt worden wäre¹⁾. Das gleiche gilt, wenn nur die Voraussetzungen des § 96 Abs.1 AO vorliegen. Dann soll die zulässige Beseitigung des begünstigenden Steuerverwaltungsakts den Steuerpflichtigen nicht mit Wirkung ex tunc, sondern mit Wirkung ex nunc treffen.

Hätte der Gesetzgeber diesen Rechtszustand ändern wollen, so wäre hierzu im Rahmen der Änderungen der Abgabenordnung oft genug Gelegenheit gewesen. Da aber dieser Zustand gewollt ist, kann er auch nicht durch Berufung auf angebliche Ungerechtigkeiten gegenüber den Bedürfnissen der Praxis im Wege der Auslegung geändert werden.

II. Bedenken gegen die Auslegung des Begriffs "Rückwirkung" aus dem Wesen des Widerrufs gem. § 96 Abs.1 und Abs.2 AO

Eine Kritik der Ansicht des Obersten Finanzgerichtshofs kann schon bei den logischen Voraussetzungen dieser Auffassung beginnen. Der Oberste Finanzgerichtshof geht davon aus, daß der einmal verfügte und bekanntgemachte Billigkeitserlaß nur von einem Widerruf mit ex tunc- Wirkung berührt wird. Bedarf es aber überhaupt einer Zurücknahme des Billigkeitserlasses, um einen Rückforderungsanspruch des Staates entstehen zu lassen ?

Ansatzpunkt der nun folgenden Erörterungen, durch die versucht werden soll, die Bedenken des Obersten Finanzgerichtshofs gegen einen Rückforderungsanspruch des Staates bei einer Beseitigung des Billigkeitserlasses auszuräumen, bildet die Frage nach dem Wesen des Widerrufs und seiner rechtlichen Konstruktion.

1) FG Düsseldorf vom 27.9.1957 EFG 1958 Nr. 251 S.190

1. Das Wesen der Zurücknahme

Unbestritten ist, daß die Zurücknahme den zurückgenommenen Verwaltungsakt und seine Folgen wirkungslos macht¹⁾. Hier wird der erlassene Verwaltungsakt so angesehen, als wenn er niemals bestanden hätte und niemals Rechtswirkungen hätte äußern können²⁾. Wenn aber eine zeitlich spätere Maßnahme -die Zurücknahme des Billigkeitserlasses- eine zeitlich frühere Maßnahme -die Verfügung des Billigkeitserlasses- unwirksam machen soll, und zwar zu einem Zeitpunkt, der in der Vergangenheit liegt, nämlich im Zeitpunkt des Ergehens der Erlaßverfügung, so kann das überhaupt nur auf dem Wege der Fiktion geschehen³⁾. Denn niemand kann etwas tatsächlich Geschehenes ungeschehen machen. Andererseits läßt sich aber etwas Geschehenes so betrachten, als wenn es nicht geschehen wäre. Das wird dadurch ermöglicht, daß die Folgen des Geschehenen beseitigt werden, und zwar unmittelbar schon im Zeitpunkt ihres Entstehens. Daraus ergibt sich, daß die Vernichtung des Verwaltungsakts im Zeitpunkt seiner Entstehung nur von zweitrangiger Bedeutung ist. Die entscheidende Wirkung einer Zurücknahme liegt vielmehr darin, daß die Folgen des zurückgenommenen Verwaltungsakts durch die Zurücknahme unmittelbar wieder beseitigt werden. Aus diesem Grunde sagen auch Rechtsprechung und Rechtslehre, daß in den Fällen der Zurücknahme eines Billigkeitserlasses aus den Gründen des § 96 Abs. 2 AO ein Anspruch des Staates auf Zahlung der Steuer besteht⁴⁾. Und zwar besteht dieser Anspruch in der Höhe, wie er bestünde, wenn kein Billigkeitserlaß in der Zwischenzeit ausgesprochen gewesen wäre. Das bedeutet, daß der Steuerpflichtige sämtliche Folgen,

1) Giese RAO § 96 Anm. 8

2) Ipsen S. 179, 180; Wolff § 53 I S. 289

3) vgl. Bachof, Zeitpunkt S. 416 (420) und Klage, S. 113; Jellinek, Staatsakt S. 168; Riewald § 150 Anm. 6

4) vgl. oben § 13 S. 30 f.

die sich aus der Nichtzahlung der Steuerschuld ergeben, zu tragen hat. Es sind * nicht nur die rückständigen Steuerbeträge voll und ganz einschließlich der gesetzlichen Säumniszuschläge zu entrichten, sondern auch, soweit noch ausstehend, nachträglich festzusetzen, es sei denn, daß sie verjährt sind¹⁾. In den Fällen des § 96 Abs.2 AO entspricht diese Folge auch dem Rechtsgefühl, denn der Steuerpflichtige hat arglistig gehandelt und muß, wie jeder andere Schuldner, dafür einstehen. Irgendwelche Gründe, ihn vor den Folgen seiner Tat zu schützen, sind nicht ersichtlich.

2. Das Wesen der Beseitigung

Der Oberste Finanzgerichtshof verneint zwar nicht die rechtliche Zulässigkeit der Beseitigung eines Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO. Nach seiner Ansicht berührt aber eine Beseitigung die in der Vergangenheit eingetretenen Wirkungen des Billigkeitserlasses nicht und kann daher auch nicht zu einer Rückforderung des Erlassenen führen.

Wenn diese Ansicht richtig wäre, könnte eine Beseitigung des Billigkeitserlasses genau so gut unterbleiben, weil sie wirkungslos und damit sachlich gegenstandslos sein würde. Es sind zwar Fälle denkbar, in denen ein Widerruf ex nunc trotzdem Wirkungen äußern könnte²⁾. Aber die Mehrzahl der Beseitigungen begünstigender Verwaltungsakte -die Beseitigung soll nach herrschender Meinung³⁾ für das gesamte Gebiet des Verwaltungsrechts die Regel bilden- bliebe ohne Erfolg.

Diese Möglichkeit verkennt auch das Gutachten des Obersten Finanzgerichtshofs⁴⁾ nicht. Das Gutachten will trotzdem die Wirksamkeit einer Beseitigung

1) Ciese RAC § 96 Anm. 8

2) vgl. oben § 14 S.35 f.

3) Turegg, Lehrbuch 3.Aufl., S. 127; Naumann DVBl 1952 S. 633

4) StRK AO § 96 R 1

nach § 96 Abs.1 AO nur auf die Fälle der sog. Dauerberechtigungen beschränken;

" Nach Absatz 1 bleibt das bis dahin Gewährte unangetastet, nach Absatz 2 sind die bis dahin erlangten Begünstigungen nachzuzahlen. Diese verschiedenen Wirkungen sind bei Dauerberechtigungen wie z.B. bei der Erlaubnis zum Bezug von zollbegünstigtem Mineralöl und ähnlich auch bei der zollfreien aktiven Veredelung mit ausländischen Waren durchaus verständlich. Die Unterscheidung der beiden Wirkungen versagt aber bei einmaligen Bewilligungen wie bei Abgabenerlassen aus Billigkeit."

Der Oberste Finanzgerichtshof folgt damit der Ansicht SCHEUERS¹⁾, der ebenfalls unterscheidet zwischen Verwaltungsakten, die in der Vergangenheit ein für allemal das Steuerschuldverhältnis beendet haben und solchen, die auch eine in die Zukunft fortdauernde Wirkung ausüben, wie z.B. der Erlaß von laufenden Steuern, Stundungen, Vorauszahlungen "bis auf weiteres" oder auch ohne einen solchen Zusatz. Die Beschränkung der Wirksamkeit einer Beseitigung auf die Fälle der Dauerberechtigungen i.S. des Gutachtens des Obersten Finanzgerichtshofs bzw. SCHEUERS ist m.E. nicht gerechtfertigt. Es ist eine Fähigkeit der Verwaltung, alle Verwaltungsfälle wieder aufrollen zu können, soweit sie nicht durch rechtskräftiges Urteil entschieden sind²⁾. Das gilt auch dann, wenn sie durch Nichtgebrauch oder Erschöpfung des formellen Rechtsmittelverfahrens unanfechtbar geworden sind³⁾. Dieser Grundsatz ist im Steuerrecht besonders ausgeprägt: selbst ein rechtskräftiger Steuerbescheid wird aufgehoben, wenn durch eine Betriebsprüfung neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen,

1) StuW 1949 Sp. 1091

2) Wolff § 52 III S. 285 unten

3) Hensel, Lehrbuch S. 127; RFH Bd. 49 S. 222

§ 222 Abs.1 Ziff. 1 AO. Dieser Fähigkeit der Verwaltung würde es widersprechen, wenn in den Fällen des § 96 Abs.1 AO die Wirkungen des Billigkeitserlasses nicht aufgehoben werden könnten, weil diese von einem Widerruf *ex nunc* nicht berührt würden. Hinzu kommt, daß das Gutachten des Obersten Finanzgerichtshofs die enge Verknüpfung übersieht, die zwischen der Billigkeitserlaßverfügung und den auf Grund dieses Verwaltungsakts eingetretenen Wirkungen bestehen. Hier drängt sich die Frage auf, welchen Einfluß der Wegfall des in dem Billigkeitserlaß liegenden Verwaltungsakts auf die durch ihn eingetretenen Folgen hat.

Welche Schlüsse aus dem Wegfall eines Verwaltungsakts mit Wirkung *ex nunc* auf das Schicksal der inzwischen auf Grund des beseitigten Verwaltungsakts eingetretenen Folgen zu ziehen sind, ist noch nirgends eindeutig geklärt. Einigkeit herrscht darüber, daß ein Steuerverwaltungsakt, der dem Beteiligten eine Vergünstigung gewährt, bis zur Bekanntgabe seines Widerrufs zu Recht besteht und die ihm bis dahin zukommende Rechtswirkung äußert, soweit nicht § 96 Abs.2 AO eingreift¹⁾.

Kann daraus geschlossen werden, daß hinsichtlich der in der Vergangenheit ausgelösten Rechtswirkungen alles beim alten bleibt ?

In diesem Fall müßte dem Staat tatsächlich die Möglichkeit versagt werden, das Erlassene zurückfordern zu können²⁾. Ein solches Ergebnis würde aber dem allgemeinen Rechtsgedanken widersprechen, daß die abstrakten, d.h. von ihrem Rechtsgrund unabhängigen, Geschäfte bzw. Verwaltungsakte von dem Schicksal der ihnen zugrunde liegenden *causa* zunächst unberührt bleiben³⁾, aber dann durch besonderen Verwaltungsakt

1) Giese-Neuwiem-Cahn S 102 3 b bb; RFH Bd. 20 S. 144; Hübschmann-Hepp-Spitaler § 96 Anm. 15 IV

2) Der Widerruf *ex nunc* käme in diesem Falle einem Widerrufsverzicht gleich, vgl. Schäfer S. 72

3) Palandt-Gramm Einführungen vor § 812 Anm. 1; Hausen, Erstattungsansprüche S. 977

oder besondere Ansprüche beseitigt werden können. Dieser Rechtsgedanke beherrscht sowohl das zivile als auch das öffentliche Recht. Seine Rechtfertigung erblickt man darin, daß er der Herbeiführung eines Ausgleichs zwischen formellem und materiellem Recht im Sinne der sozialen Gerechtigkeit dienen soll¹⁾.

Im Zivilrecht wird dieser Rechtsgedanke verwirklicht mit Hilfe der Ansprüche aus ungerechtfertigter Bereicherung, §§ 812 ff. BGB. Dort wird der spätere Wegfall der causa dem Fall gleichgestellt, daß das abstrakte Geschäft von vornherein sine causa getätigt wurde, vgl. § 812 Abs. 1, 2 BGB.

Im Verwaltungsrecht gelten diese Grundsätze zwar auch²⁾, doch ist dort eine unmittelbare Anwendung der Vorschriften der §§ 812 ff. BGB ausgeschlossen³⁾. Es ist jedoch zu bedenken, daß dem Steuerpflichtigen durch den Billigkeitserlaß eine bessere Rechtsstellung eingeräumt worden ist, und zwar auf Grund eines Steuerverwaltungsakts, dessen Fehlerhaftigkeit die Finanzbehörde gem. § 96 Abs. 1 AO zum Widerruf berechtigt. Diese vermögenswerte Rechtsstellung hätte -anders kann § 96 AO nicht ausgelegt werden- nicht gewährt werden dürfen. Es gilt daher, einen Rechtssatz zu finden, auf Grund dessen der Steuerpflichtige den durch den Billigkeitserlaß erlangten Vorteil -die Befreiung von einer Zahlungspflicht⁴⁾- herausgeben muß. Wollte nämlich die Verwaltung, wenn sie aus Versehen oder aus anderen Gründen einem Steuerpflichtigen etwas erlassen oder erstattet hat, ohne besondere Rechtsgrundlage diesen Betrag wieder einfordern oder sogar im Wege des Verwaltungszwangsverfahrens betreiben, so würde eine Verletzung des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung vorliegen⁵⁾.

1) Gierke S. 995

2) Bettermann DÖV 1955 S. 534

3) Haueisen, Erstattungsansprüche S. 977; Rupp DÖV 1949 S. 150

4) OVG 81 S. 181 ff., insbes. 203; Skaupy S. 59

5) Cambeis S. 21

Bei der Frage, ob die Beseitigung eines Billigkeits-
erlasses trotz seiner bloßen ex nunc-Wirkung zu
einem Anspruch des Staates auf den erlassenen oder
erstatteten Betrag führen kann, handelt es sich um
wirtschaftlich-vermögensrechtliche Belange der Be-
teiligten. Es liegt daher nahe, die Rückforderung
des Erlassenen oder Erstatteten in analoger Anwen-
dung der Vorschriften über die ungerechtfertigte
Bereicherung des BGB zu gestatten.

Rechtsprechung und Rechtslehre lehnen teilweise¹⁾
die Anwendung der §§ 812 ff. BGB im Verwaltungsrecht
mit dem Hinweis ab, daß diese Bestimmungen nicht
paßten und auch durch das eigens für das öffentliche
Recht entwickelte Institut des Erstattungsanspruchs
ausgeschlossen seien. Dem ist entgegenzuhalten, daß
das Institut des Erstattungsanspruchs in der Rechts-
lehre²⁾ als Unterfall des Folgenbeseitigungsanspruchs
entwickelt worden ist und daher nur für die Fälle
paßt, in denen der Bürger etwas vom Staat zurückfor-
dert, nicht aber für den Fall, daß umgekehrt der
Staat einen Erstattungsanspruch gegen den Bürger
richtet.

Schon LASSAR³⁾ leitet den öffentlich-rechtlichen Er-
stattungsanspruch in der Hauptsache aus der Betracht-
ung des Verhältnisses Bürger - Staat ab⁴⁾. Der

- 1) Lassar S. 104; Meyer-Branecke S. 253 ff.; ihm
folgend Forsthoff S. 258; Palandt-Gramm Einf. vor
§ 812 Anm. 6a; Dickmann S. 282; BVerwG DVBl 1957
S. 470 m.w.N.; a.A. Cambeis S. 68 ff.; Skaupy
S. 60 f.; Erning S. 59 f.; Clasen DÖV 1960 S. 899;
RGZ Bd. 83 S. 159, 161; KGJW 1935 S. 1702 Nr. 26;
OLGE Bd. 28 S. 232
- 2) Eyermann-Fröhler § 40 Anm. 17; § 42 Anm. 15;
Forsthoff S. 177; Menger VArch 1959 S. 77; Bachof,
Klage S. 99
- 3) Der Erstattungsanspruch im Verwaltungs- und Finanz-
recht 1921
- 4) Soweit er Ansprüche des Staates gegen den Bürger
behandelt, legt er das Beamtenrecht zugrunde. Die-
ses Vorgehen kann insofern nur zu einem zweifel-
haften Ergebnis führen, als der Beamte in einem
besonderen Gewaltverhältnis zum Staat steht und
ihm nicht wie jeder andere Staatsbürger gegenüber-
treten kann, vgl. Friesenhahn S. 249

Anspruch sei auf die Beseitigung der Folgen des Verwaltungsakts gerichtet, der zwar in rechtmäßiger Ausübung der öffentlichen Gewalt ergangen, aber relativ rechtswidrig sei. Das sei etwas anderes als der Anspruch auf Rückgewähr einer im privatrechtlichen Vermögensverkehr bewirkten abstrakten Leistung¹⁾. Ähnlich führt PLEINER²⁾ aus, die Verpflichtung zur Erstattung einer ohne rechtlichen Grund angenommenen Leistung bestehe für eine Behörde auch, wenn dem Leistenden vom Gesetz nicht ausdrücklich ein Rückforderungsrecht eingeräumt sei. Die Rückerstattungs-pflicht des Staates sei die notwendige Folge jeder Entscheidung oder Verfügung, die feststelle, daß der Staat in einem bestimmten Fall seine Kompetenz überschritten habe.

Auch das Preußische Obergerverwaltungsgericht hat in ständiger Rechtsprechung³⁾ die Ansicht vertreten, der Erstattungsanspruch ergebe sich aus der Aufhebung eines anfordernden Akts von selbst als "selbstverständliche notwendige Folge".

Noch deutlicher formulieren EYERMANN-FRÖHLER⁴⁾:

" Von Erstattungsanspruch spricht man, wenn die Behörde selbst -genauer gesagt, die durch die vertretene Körperschaft- durch den aufgehobenen Verwaltungsakt etwas (Gebühren, Steuern) erlangt hat, von Folgenbeseitigung schlechthin dann, wenn nicht die Behörde, sondern ein Dritter etwas durch den Verwaltungsakt erlangt hat oder wenn eine Vermögensverschiebung überhaupt nicht stattgefunden hat."

BACHOF⁵⁾ schreibt in seinem Kapitel " Der Folgenbeseitigungsanspruch insbesondere als Erstattungsanspruch": " Verhältnismäßig einheitlich war die Auffassung in Rechtsprechung und Schrifttum seit jeher

1) Lassar S. 178

2) Institutionen S. 180 f.

3) z.B. OVG Bd. 74 S. 138; 81, 153

4) § 42 Anm. 18

5) Klage S. 99 f.

für den Fall, daß die Behörde durch den Akt etwas erlangt hat. Daß hier ein Erstattungsanspruch des Betroffenen bestehe, ist allgemein anerkannt ... Hat die Behörde durch den aufgehobenen Verwaltungsakt etwas erlangt, so ist sie zur Herausgabe des Erlangten verpflichtet."

Die Zusammenstellung zeigt, daß der Öffentlich-rechtliche Erstattungsanspruch im Schrifttum im Grunde als ein Anspruch des Bürgers auf Beseitigung der Folgen eines nicht dem Recht entsprechenden Verwaltungshandelns verstanden wird. Die Frage, welche Ansprüche der Staat gegen den Bürger hat, der etwas ungerechtfertigt erlangt, wird durch die Lehre vom Öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruch nicht beantwortet. Insofern ist ein Ausschluß der Vorschriften über die ungerechtfertigte Bereicherung auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts nicht gerechtfertigt.

Der Ansicht, die Anwendung des Rechtsgedankens der §§ 812 ff. BGB sei im öffentlichen Recht abzulehnen, ist ferner zu entgegnen, daß jedenfalls bei einer übereinstimmenden Sachlage¹⁾ die Anwendung der §§ 812 ff. BGB gestattet sein muß, um unter Berücksichtigung von Gesetzeszweck und Interessenlage die sachgemäße und befriedigende Behandlung eines vorliegenden Tatbestandes zu erreichen²⁾.

Bei der Ausdehnung der Regeln des BGB über den Ausgleich ungerechtfertigter Bereicherung handelt es sich um einen Analogieschluß, der gerade im Verwaltungsrecht vielfach erforderlich wird³⁾. Das Verwaltungsrecht verfügt nämlich nicht über einen Bestand positiver Rechtsnormen, der alle Rechtsbegebenheiten deckt⁴⁾.

1) Nach Wolff § 44 II a S. 234 finden die §§ 812 ff. BGB bei Kongruenz der Interessenlage Anwendung. Für allgemeine Geltung VGH Stuttgart VwRspr Bd. 5 S. 393; OVG Lüneburg NJW 1953 S. 839; a.A. OVG Münster NJW 1954 S. 61 und BVerwGE Bd. 4, 218

2) Erning S. 59

3) Wolff § 28 III S. 119

4) Forsthoff 7. Aufl. S. 153; v. Turegg 3. Aufl. S. 71

Bei welcher Vorschrift der §§ 812 ff. BGB ist eine Sachlage gegeben, die der Beseitigung eines Verwaltungsakts kongruent ist ?

Zu denken ist an § 812 Abs.1 Satz 2 erste Alternative: "Diese Verpflichtung (zur Herausgabe des Erlangten) besteht auch dann, wenn der rechtliche Grund später wegfällt."

Dem Wegfall des rechtlichen Grundes einer Leistung im bürgerlichen Recht entspricht die Beseitigung eines Verwaltungsakts. Wie die Leistung im bürgerlichen Recht bis zum Wegfall ihres rechtlichen Grundes "mit Rechtsgrund" erlangt ist, so erzeugt auch der mangelhafte Verwaltungsakt Rechtswirkungen, die bis zu seiner Beseitigung ebenfalls "mit Rechtsgrund" erlangt sind¹⁾. Wie im bürgerlichen Recht erfordert auch im öffentlichen Recht die soziale Gerechtigkeit, daß eine Vermögensverschiebung bei Wegfall ihres rechtlichen Grundes rückgängig gemacht wird²⁾. Die dem § 812 Abs. 1 Satz 2 erste Alternative BGB zugrunde liegende Sachlage ist daher der durch die Beseitigung eines Verwaltungsakts geschaffenen kongruent.

Es ist unverkennbar, daß gerade der allgemeine Ausgleichsgedanke der Bereicherungsvorschriften des BGB geeignet ist, die mit dem begünstigenden Verwaltungsakt im Einzelfall verbundenen ungerechten Vermögensverschiebungen zu verhindern und daß sie der allgemeinen Forderung nach Gerechtigkeit weitgehend Rechnung tragen³⁾. Wenn daher der von der Beseitigung des Verwaltungsakts Betroffene auf Grund des Verwaltungsakts irgendwelche Leistungen erhalten hat oder von solchen, wie beim Billigkeitserlaß,

1) Wolff § 50 I a S. 263; § 53 S. 289; OVG Braunschweig DVBl 1953 S. 601 mit Zustimmung von Kammer S. 613 m.w.N.

2) Lassar S. 25; Gierke S. 995; Schultheis S. 14, 60; Haueisen, Erstattungsansprüche S. 977

3) vgl. Erning S. 59

befreit worden ist, so entfallen diese, bzw. entsteht die Leistungspflicht im Falle des Widerrufs ex nunc für die Zukunft¹⁾.

Der Unterschied zwischen der Beseitigung und der Zurücknahme besteht demnach richtig gesehen nicht so sehr darin, wann der widerrufene Verwaltungsakt vernichtet wird. Bei der Zurücknahme wird die Vernichtung auf den Zeitpunkt des Erlasses des Verwaltungsakts fingiert, während die Beseitigung den Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Beseitigung unwirksam macht. Die Beseitigung läßt jedoch u.U. einen Rückersatzungsanspruch der Behörde entstehen, wenn diese auf Grund des beseitigten Verwaltungsakts dessen Inhalt gemäß bereits etwas aufgewendet hat. Die Beseitigung erschöpft sich daher nicht immer in der Beseitigungserklärung, sondern löst mitunter weitere Ansprüche der Verwaltung aus²⁾, die ihre Rechtsgrundlage in der analogen Anwendung der §§ 812 ff. BGB finden. Der Anspruch der Verwaltung auf Herausgabe des Erlangten ist daher abhängig von der Beseitigung des fehlerhaften begünstigenden Verwaltungsakts und damit von dem durch die Beseitigung des Verwaltungsakts bedingten Wegfall des Rechtsgrundes. Diese sich aus der Beseitigung eines Verwaltungsakts ergebende Folge, daß nämlich u.U. der Verwaltungsbehörde gegen den Verwaltungsakt-Empfänger ein Rückersatzungsanspruch in analoger Anwendung der §§ 812 ff. BGB erwachsen kann, hat der Oberste Finanzgerichtshof nicht richtig erkannt, wenn er auf die Beseitigung die gleichen Regeln anwendet wie auf die Zurücknahme. Bei der Zurücknahme ist allerdings eine unmittelbare Beseitigung der Folgen des zurückgenommenen Verwaltungsakts möglich, die bei der Beseitigung nach § 96 Abs.1 AO wegen ihrer bloßen ex nunc-Wirkung nicht in Betracht kommen kann. Um das Problem aber erschöpfend zu behandeln, durfte sich der Oberste

1) Reißer S. 64; Clasen DÖV 1960 S. 899 f.

2) Reißer S. 65

Finanzgerichtshof nicht mit der Feststellung begnügen, daß die Folgen des Verwaltungsakts von einer Beseitigung unmittelbar nicht berührt werden, sondern mußte weiter prüfen, ob nicht dadurch eine andere Rechtslage eintritt, daß der für die eingetretenen Folgen causale Verwaltungsakt später wieder wegfällt.

4. Abschnitt: Bedenken gegen die erneute Inanspruchnahme des durch den Billigkeitserlaß Betroffenen

1. Kapitel: Bedenken gegen die Rückforderung des Erlassenen aus Gründen des Vertrauensschutzes ?

§ 21 Allgemeines zum Vertrauensschutz im öffentlichen Recht

Wir haben im vorhergehenden Abschnitt festgestellt, daß die Ablehnung eines Rückforderungsanspruchs im Fall der Beseitigung eines Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO durch den Obersten Finanzgerichtshof wegen der ex nunc-Wirkung dieses Widerrufs unbegründet ist. Nunmehr ist zu untersuchen, ob etwa der Grundsatz des Vertrauensschutzes einer Rückforderung des Erlassenen entgegensteht.

Der Rechtsgedanke des Vertrauensschutzes findet sich in unserer gesamten Rechtsordnung und dürfte auch in unserem modernen, auf Individualschutz abgestellten Verwaltungsrecht kaum noch geleugnet werden können¹⁾. Früher wurde der Gedanke des Vertrauensschutzes allerdings lebhaft von den Vertretern des Positivismus bestritten²⁾. Heute dagegen stehen Rechtsprechung³⁾ und Rechtslehre⁴⁾ einhellig auf dem Standpunkt, daß dem Verwaltungsakt der "favor actus

1) Lange, D 8D 1956 S. 221

2) Ipsen S. 94 m.w.N.

3) BVerwGE Bd. 1 S. 69; OLG Koblenz RiA 1955 S. 239; OVG Rheinland-Pfalz ZBR 1954 S. 119, 186; OVG Münster VwRspr Bd. 5 Nr. 31

4) Jellinek, Lehrbuch S. 287; Forsthoff S. 216; Wolff § 50 I a S. 264; Peters S. 170; Turegg, Lehrbuch S. 125.

publici" zukommt. Das bedeutet, daß der Staatsbürger auf die Gültigkeit des Verwaltungsakts vertrauen kann und, wenn er seine wirtschaftlichen Dispositionen danach einrichtet, auch in seinem Vertrauen geschützt wird¹⁾.

Ein derartiger Schutz ist psychologisch notwendig. Die Mehrzahl der begünstigenden Verwaltungsakte wird von den Behörden nämlich nach "Recht und Billigkeit" erlassen²⁾. Der Inhalt dieser Verwaltungsakte beruht daher nicht auf einer positiven Vorschrift des Gesetzes, an die die Behörde gebunden wäre. Die Verwaltung könnte daher den begünstigenden Verwaltungsakt ohne weiteres widerrufen, während der Bürger sich nicht auf eine konkrete Gesetzesvorschrift zur Aufrechterhaltung des zu seinen Gunsten ergangenen Verwaltungsakts berufen könnte. Eine derartige Handlung des Staates würde vom Staatsbürger als willkürlich angesehen werden und sein Vertrauen in die Autorität des Staates untergraben. Die Autorität des Staates muß aber beim Staatsbürger Vertrauen genießen³⁾. Das ist letztlich auch der Grund, weshalb allgemein⁴⁾ angenommen wird, es entspreche der natürlichen Auffassung, den Widerruf in der Regel nur für die Zukunft auszusprechen.

§ 22 Vertrauensschutz bei den einzelnen Widerrufsmöglichkeiten des § 96 Abs.1 AO

Der Gedanke des Vertrauensschutzes hat auch im Steuerrecht Eingang gefunden⁵⁾. Mit § 96 AO verfolgt der

- 1) Wolff § 52 III 2 S. 286 und § 53 III S. 294; Scheuer StuW 1949 Sp. 1091; OVG Münster DÖV 1955 S. 703
- 2) § 2 Abs. 2 StAnpG in der verfassungsgemäßen Auslegung durch den Bundesfinanzhof, Gr.S. BStBl 1951 III S. 107; Tipke- Kruse § 131 Anm. 30
- 3) Wolff § 53 III S. 254; Lindgen aaO.
- 4) Jellinek, Lehrbuch S. 187; Turegg, Lehrbuch, 3. Aufl. S. 127; Lange aaO.; Sommer aaO., Pr.OVG Bd. 84 S. 145; BVerwG NJW 1958 S. 154
- 5) Berger § 96 Anm. bb

Gesetzgeber das Ziel, die Privatpersonen, zu deren Gunsten ein begünstigender Steuerverwaltungsakt erlassen wird, möglichst vor Eingriffen in ihre Belange zu schützen. So ist die Vorschrift des § 96 AO die selbstverständliche Rechtsgarantie dafür, daß einmal gewährte Vergünstigungen nicht jederzeit durch behördliche Willkür wieder zurückgenommen werden können¹⁾. Dem Gesetzgeber schwebte dabei der Gedanke vor, daß die Behörde vor ihrer Entschließung grundsätzlich den Sachverhalt genau prüfen muß²⁾ und daß es ihre Pflicht ist, nicht nur vorläufig, sondern auch endgültig zu entscheiden. Dadurch, daß die Behörde eine unrichtige Rechtsansicht berichtigen oder von ihr übersehene oder nicht aufgeklärte Tatsachen nachträglich berücksichtigen will, sollen die Beteiligten nicht benachteiligt werden³⁾. Die Rechtslage ist hier genau so wie im übrigen Verwaltungsrecht: für den Staatsbürger wird ein Besitzstand begründet, der in der Regel wirtschaftlich von nachhaltiger Bedeutung ist. Aus diesem kann er nur unter erschwerten Bedingungen verdrängt werden⁴⁾.

Selbst wenn der begünstigende Steuerverwaltungsakt noch keinen Einfluß auf das wirtschaftliche Verhalten des Steuerpflichtigen gewonnen hat, so hat dieser doch ein subjektives öffentliches Recht, nämlich einen Rechtsanspruch auf den Steuervorteil und dessen Belassung erlangt⁵⁾. Der Steuerpflichtige muß sich auch in diesem Fall darauf verlassen können, daß seine Rechtsstellung nicht ohne weiteres geschmälert werden kann⁶⁾.

Von dem Grundsatz des Vertrauensschutzes macht das Gesetz aber dann eine Ausnahme, wenn dem begünstigenden Steuerverwaltungsakt Mängel der im § 96 AO

1) Scheuer StuW 1949 S. 1091

2) RPH Bd. 5 S. 245

3) Becker § 78 Anm. 1

4) Turegg, Widerruf; Totzek DÖV 1949 S. 230

5) RPH Bd. 23 S. 134; Hübschmann-Hepp-Spitaler § 131 Anm. 12 Abs. 1; Scheuer StuW 1949 S. 1096; Hau-eisen, Rücknahme S. 1425

6) Lindgen aaO.; Sommer DÖV 1954 S. 656

aufgeführten Art anhaften. Die Frage, welche Auswirkungen der Grundsatz des Vertrauensschutzes bei den einzelnen Widerrufsmöglichkeiten dieser Vorschrift hat, kann nicht generell beantwortet werden, da jeder der dort aufgeführten Widerrufsgründe andersartige Sachverhalte betrifft. Es sind daher die in § 96 Abs.1 AO aufgezählten Widerrufstatbestände einzeln darauf zu prüfen, ob und inwieweit bei ihnen die Rückforderung des Erlassenen in entsprechender Anwendung des § 812 Abs.1 Satz 2 erste Alternative BGB in Betracht kommt.

1. Sachliche Unzuständigkeit der erlassenden Stelle

Nach § 96 Abs.1 Ziff.1 AO kann der Billigkeitserlaß beseitigt werden, wenn er von sachlich unzuständiger Stelle erlassen worden ist.

Unter der sachlichen Zuständigkeit in Steuersachen versteht man die Verteilung der Steuerverwaltungsaufgaben unter den gleichgeordneten, den übergeordneten oder den untergeordneten Behörden der Steuerverwaltung¹⁾. Sie ergibt sich generell aus den Bestimmungen des Gesetzes über die Finanzverwaltung²⁾.

Nach § 21 FVG sind die Finanzämter "... für die Verwaltung der den Ländern ganz oder teilweise zufließenden Besitz- oder Verkehrssteuern und für die ihnen sonst übertragenen Aufgaben zuständig". Daraus folgt, daß alle anderen Behörden für die Verwaltung der in § 21 FVG genannten Steuern sachlich unzuständig sind. Wird die sachliche Zuständigkeit der Finanzbehörden von anderen Behörden nicht beachtet, erläßt z.B. das Stadtsteueramt die Einkommensteuer, so ist dieser Erlaß rechtlich unmöglich und daher nichtig. Es handelt sich hierbei um einen Fall der Ressort-verwechslung³⁾.

1) Tipke- Kruse § 96 Anm. 9

2) vom 6.9.1950 BGBl S. 448

3) Wolff § 51 III S. 273; Tipke- Kruse § 91 Anm. 27

Die Fälle der absoluten Zuständigkeitsfehler¹⁾ sind jedoch mit der Vorschrift des § 96 Abs.1 Ziff.1 AO nicht gemeint. Denn sie sind schon nach den Regeln des allgemeinen Verwaltungsrechts nichtig, und die Finanzbehörde kann die Nichtigkeit ohne weiteres geltend machen, ohne sich auf § 96 Abs.1 Ziff. 1 AO berufen zu müssen²⁾. Es handelt sich bei dem Tatbestand des § 96 Abs.1 Ziff. 1 AO nur um Fälle, in denen die Vornahme der Amtshandlung einer anderen Behörde des gleichen örtlichen Dienstbereiches vorbehalten ist, also um Fälle relativer Unzuständigkeit³⁾. Da nach den Regelungen der Länder⁴⁾ im allgemeinen die Finanzämter Landessteuern und landesverwaltete Steuern bis zu 5.000,- DM, die Oberfinanzdirektion bis zu 50.000,- DM erlassen können, ist es denkbar, daß es dabei zu Zuständigkeitsüberschreitungen kommen kann. Erläßt die höhere statt der zuständigen Behörde die Billigkeitsverfügung, so ist diese nach Ansicht von Tipke-Kruse⁵⁾ nichtig. Diese Meinung ist jedoch abzulehnen. Daß eine Billigkeitsverfügung wegen relativer Zuständigkeitsmängel nichtig sein soll, ergibt sich weder aus dem allgemeinen Verwaltungsrecht noch aus § 96 AO. Es käme höchstens ein Widerruf in der Form der Beseitigung in Betracht, da § 96 Abs.1 AO nur diesen gestattet. M.E. erfordert jedoch der Grundsatz des Vertrauensschutzes, daß eine Rückforderung des Erlassenen unterbleibt. Bei der Kompliziertheit der staatlichen Verwaltung und erst recht der Steuergesetze mit ihren zahllosen Durchführungsverordnungen und Verwaltungsanordnungen darf der Bürger nicht der Leidtragende sein, wenn, wie es bei sachlichen (relativen) Zuständigkeitsfehlern der Fall ist, der die Widerruflichkeit des Billigkeitserlasses begründende Fehler

1) Wolff § 51 III S. 273

2) Wolff § 51 III d S. 275; für deklaratorische Bedeutung des § 96 Abs.1 Ziff.1 AO Tipke-Kruse § 96 Anm.9

3) vgl. dazu Wolff § 51 IV S. 276; Tipke-Kruse § 96 Anm.9

4) vgl. die Zusammenstellung bei Tipke-Kruse § 131 Anm. 24

5) § 131 Anm. 29

auf Seiten der Verwaltung liegt¹⁾. Die Interna der Verwaltung kennen zu müssen, bedeutet für den Bürger eine ungerechtfertigte Risikoübernahme, ist er es doch letztlich, zu dessen Lasten die Fehler der Verwaltung gehen würden.

Das gleiche muß gelten, wenn die Billigkeitsverfügung von einem für den Ausspruch von Billigkeitsmaßnahmen nicht zuständigen Beamten des -an sich zuständigen- Finanzamts erlassen worden ist²⁾. Der Bürger kann den für das Finanzamt geltenden Geschäftsverteilungsplan nicht kennen, zumal dieser nach Bedarf geändert werden kann³⁾. Er wird sich in aller Regel darauf verlassen, daß der Beamte rechtmäßig handelt und das Finanzamt ihm gegenüber vertritt. Daher muß der Gedanke des Vertrauensschutzes in den Fällen des § 96 Abs.1 Ziff. 1 AO dazu führen, die Rückforderung des Erlassenen abzulehnen⁴⁾.

2. Änderung der tatsächlichen Verhältnisse

Haben sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert, die für die Gewährung des Billigkeitserlasses maßgebend waren, so kann der Billigkeitserlaß nach § 96 Abs.1 Ziff. 2 erste Alternative AO beseitigt werden.

Nach der h.M.⁵⁾ soll dieser Widerrufsgrund nur bei Dauerverwaltungsakten, nicht dagegen bei Billigkeitsmaßnahmen in Betracht kommen. Dem ist zweierlei zu entgegen. Einmal ist es nicht richtig, den Billigkeitserlaß generell als nicht fortwirkenden Verwal-

1) Wolff § 53 III S. 294

2) RFE RStBl Bd. 31 S. 12; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler § 96 Anm. 10; Tipke-Kruse § 96 Anm. 9

3) § 4 Abs.6 der Geschäftsordnung für die Finanzämter, BStBl 1954 II S. 65 ff.

4) Nach Ansicht des FG Karlsruhe, BB 1953 S. 1052, und des FG Hamburg, BB 1959 S. 1196, greift der Vertrauensschutz in den Fällen des § 96 Abs.1 Ziff. 1 AO nur dann ein, wenn der zuständige Beamte das Tun des unzuständigen Beamten duldet. Nach BFH BStBl 1957 III S. 31 kommt ein Vertrauensschutz bei fehlender Ermächtigung eines Beamten zur Gewährung eines Erlasses nicht in Betracht.

5) v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler § 96 Anm. 11; Scheuer StuW 1949 S. 1093; Riewald § 96 Anm. 30

tungsakt anzusehen¹⁾. Zum andern ist nicht ersichtlich, weshalb der Widerrufsgrund des § 96 Abs.1 Ziff. 2 erste Alternative AO eine Sonderstellung innerhalb der anderen Widerrufsgründe des § 96 AO haben soll. Wie schon oben²⁾ ausgeführt, unterfällt der Billigkeitserlaß in allen seinen Erscheinungsformen dem § 96 AO, da es sich um einen konstitutiven Steuerwaltungsakt begünstigender Natur handelt. Daher müssen auf ihn auch alle Widerrufstatbestände des § 96 Abs.1 AO Anwendung finden.

Die h.M. sträubt sich gegen die Anwendung des § 96 Abs.1 Ziff. 2 erste Alternative AO in Wahrheit nur deswegen, weil sie das Ergebnis, nämlich die Rückforderung des Erlassenen, mit Recht für unbillig hält. Welches Finanzamt käme auf die Idee, auf die Nachricht von einem Totogewinn oder einer reichen Erbschaft des Steuerpflichtigen den vor Jahren ausgesprochenen Billigkeitserlaß zu widerrufen ?

Es kommt jedoch nicht auf das Ergebnis, sondern auf die zu ihm führenden Gründe an. Entscheidend ist, daß der Steuerpflichtige mit dem Widerruf des Billigkeitserlasses bei Eintritt von Glückszufällen nicht zu rechnen braucht und es Treu und Glauben widersprechen würde, wenn das Finanzamt nur deshalb die erlassene Steuer betreiben könnte, weil der Steuerpflichtige wieder zu Geld gekommen ist³⁾. Die Behörde ist vielmehr nach Treu und Glauben zu einem folgerichtigen Verhalten verpflichtet⁴⁾.

Die Verpflichtung zum folgerichtigen Verhalten gilt allerdings auch für den Steuerpflichtigen. Dieser Grundsatz birgt daher für den Bürger auch Nachteile, wie z.B. bei der Beseitigung von Billigkeitsmaßnahmen mit fortdauernder Wirkung, also bei Erlaß noch nicht entstandener Steuern, laufender Steuern oder

1) oben S. 23 f.

2) oben S. 28

3) vgl. auch RfH RStB1 1934 S. 260

4) BGH NJW 1960 S. 2334

Vorauszahlungen sowie bei Verlagerungsmaßnahmen¹⁾. Hier ist SCHEUER²⁾ zuzustimmen, wenn er für diese Fälle die Heranziehung des Steuerpflichtigen zur Zahlung entstehender oder fälliger Steuern als gerechtfertigt ansieht. Der Steuerpflichtige kann sich in diesen Fällen nicht auf die Schutzbedürftigkeit seines Vertrauens berufen, da nunmehr er auf die berechtigten Belange der Finanzverwaltung Rücksicht zu nehmen hat³⁾.

3. Unrichtige oder irreführende Angaben des Steuerpflichtigen

Die Beseitigung eines Billigkeitserlasses ist nach § 96 Abs.1 Ziff. 2 zweite Alternative AO zulässig, wenn das Vorhandensein der für das Gewähren der Vergünstigung maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben des Beteiligten von der Behörde irrig angenommen wurde. Damit spricht das Gesetz zweierlei aus: zunächst einmal können begünstigende Steuerverwaltungsakte nicht deshalb zurückgenommen werden, weil die Behörde den Sachverhalt in rechtlicher Beziehung anders würdigt⁴⁾; zum andern kommt ein Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen dann nicht in Betracht, wenn der Verwaltungsakt auf seinen falschen Angaben beruht⁵⁾.

Wenn das Gesetz für diese Fälle den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen verneint, so ergibt sich, daß der begünstigende Verwaltungsakt ohne Verstoß gegen den Vertrauensschutz bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen beseitigt werden kann.

Allerdings ergibt sich aus dem Gesetz nicht ohne weiteres, ob auch das durch die Vergünstigung Gewährte zurückgefordert werden darf. Hier ist erneut

1) oben. S. 23

2) Stuw 1949 Sp. 1093

3) BFH BStBl 1959 III S. 52

4) Kühn § 96 Anm. 1,2

5) siehe auch Wolff § 53 III 2 S. 294

die Frage des Vertrauensschutzes zu prüfen¹⁾. Dabei wird abzuwägen sein zwischen dem grundsätzlich zu bejahenden öffentlichen Interesse an der gleichmäßigen Gewährleistung eines dem Gesetz entsprechenden Rechtszustandes, das an sich die Beseitigung der Folgen irrtümlicher Gesetzesanwendung durch die Verwaltung wünschenswert erscheinen läßt, und dem Einzelinteresse des begünstigten Bürgers, der in seinem Vertrauen auf die Beständigkeit behördlicher Entscheidungen geschützt werden muß²⁾. Die Rechtsordnung muß daher sowohl den Argumenten des Staates für die Rückforderung des Gewährten als auch den Interessen des beteiligten Bürgers an der Belassung des Erlangten Rechnung tragen.

Zur Lösung des Interessengegensatzes zwischen Bürger und Staat werden im Schrifttum folgende Meinungen vertreten:

KÜHN³⁾ hält den begünstigenden Verwaltungsakt, der i.S. des § 96 AO durch unrichtige oder gar täuschende Angaben, Zwang oder Bestechung zustande gekommen ist, für auflösend bedingt. Wie ein Vertrag oder ein sonstiges Rechtsgeschäft wegen Irrtums, Täuschung, Zwanges oder Drohung angefochten werden kann und die Folgen dieses Geschäfts auch nur auflösend bedingt sind, so soll auch bei den Voraussetzungen des § 96 Abs. 1 Ziff. 2 zweite Alternative AO die begünstigende Verfügung unter der auflösenden Bedingung des Offenbarwerdens dieser Voraussetzungen stehen⁴⁾. Wie die Willensbildung des Partners im Zivilrecht soll auch die Willensbildung der Behörde von vornherein fehlerhaft sein. Die Entdeckung des Fehlers stellt dann die auflösende Bedingung dar, die den Verwaltungsakt vernichtet⁵⁾.

1) Haueisen, Erstattungsansprüche S. 977

2) BVerwG DOV 1958 S. 178; VGH Stuttgart VwRspr. Bd. 10 S. 662

3) Kühn § 4 StAnpG Anm. 1a

4) vgl. auch RFH Bd. 49 S. 225 - 227

5) Giese-Neuwiem-Cahn S. 100 Ziff. 4

Nach dieser Ansicht kommt ein Vertrauensschutz des begünstigten Staatsbürgers nicht in Betracht. Diese Meinung befriedigt insofern nicht, als anerkannt ist, daß die Vorschriften über die Irrtumsanfechtung im bürgerlichen Recht eben keine Anwendung im öffentlichen Recht finden¹⁾. Das wäre nur dann möglich, wenn die §§ 116 ff. BGB allgemein gültige Rechtssätze enthielten. Das ist aber schon deshalb nicht der Fall, weil diese Regelung ein Kompromiß aus langen Beratungen ist und dieses Gebiet in den verwandten ausländischen Rechten eine verschiedene Regelung gefunden hat.

Eine Anwendung der §§ 116 ff. BGB auf Verwaltungsakte würde ferner bedeuten, daß jeder Irrtum der Behörde diese zur Anfechtung berechtigen würde, ohne daß es darauf ankäme, wer den Irrtum zu vertreten hat. Denn in den §§ 116 ff. BGB wird nur auf Fehler in der Willensbildung oder Willenserklärung abgestellt. Allerdings können, wie der VGH Kassel²⁾ mit Recht ausgesprochen hat, bei der Nachprüfung von Verwaltungsakten die über Willensmängel in den §§ 119 ff. BGB enthaltenen Grundgedanken nicht außer Betracht bleiben, auch wenn darüber keine positive Rechtsvorschrift im Verwaltungsrecht vorhanden ist. Denn hierbei handelt es sich um einen Rechtsgedanken, der einen zwingenden Bestandteil der rechtsstaatlichen Ordnung darstellt. Dieser Rechtsgedanke kann einen unter Willensmängel zustande gekommenen Rechtszustand nicht als unbedingt rechtsverbindlich anerkennen. Im öffentlichen Recht kann jedoch dieser Grundsatz nicht in der Weise Anwendung finden, die das bürgerliche Recht für die Rechtsbeziehungen zwischen zwei gleichberechtigten Partnern zur Wahrung der Sicherheit im Rechtsverkehr vorsieht, sondern muß den

1) Forsthoff S. 222; Peters S. 169; Wolff § 53 III S. 296; OVG Berlin DVBl 1957 S. 503

2) in NJW 1949 S. 635; vgl. auch OVG Münster MDR 1952 S. 762; LVG Hannover DVBl 1953 S. 116

Erfordernissen des hoheitlichen Verhältnisses entsprechen, welches im öffentlichen Recht die Grundlage auch für jede Einzelregelung darstellt. Im öffentlichen Recht können daher die sich aus Willensmängel ergebenden Rechte nicht durch Anfechtungserklärung i.S. von § 119 BGB, sondern nur in der Form der öffentlich-rechtlichen Anfechtung -Einspruch, Beschwerde, Anfechtungsklage und von Seiten der Behörde durch Widerruf des Verwaltungsaktes- geltend gemacht werden¹⁾.

Auch eine entsprechende Anwendung der §§ 119 ff. BGB verbietet sich, weil Anfechtung, Aufhebung und Widerruf von Verwaltungsakten ganz anderen Regeln unterliegen als die Anfechtung von Willenserklärungen im bürgerlichen Recht. Insbesondere wirkt eine Anfechtung nach öffentlichem Recht ganz anders als nach zivilem Recht, denn dort treten die Wirkungen der Anfechtung immer es tunc ein²⁾, während diese im öffentlichen Recht in der Regel nur ex nunc und nur in Ausnahmefällen ex tunc eintreten³⁾.

Zu einer Lösung des Interessengegensatzes zwischen Bürger und Staat in der Frage der Rückforderung des Erlassenen im Falle des § 96 Abs. 1 Ziff. 2 zweite Alternative AO könnte man auch durch Fortführung der Grundsätze kommen, die der Reichsfinanzhof über die Geltung von Treu und Glauben im Steuerrecht entwickelt hat.

Nach seiner ständigen, seit 1930 ununterbrochenen Rechtsprechung⁴⁾ muß der Steuerpflichtige in seiner Erklärung für das Steuerjahr alle steuerlich wichtigen Umstände angeben⁵⁾. Ist der Steuerpflichtige seiner Erklärungspflicht nicht in vollem Umfang nachgekommen, so kann er sich nicht darauf berufen,

1) v. Hippel S. 19; Wolff § 51 IV d S. 278

2) Palandt-Danckelmann § 142 Anm. 2

3) Turegg 3. Lehrbuch S. 127; BVerwG NJW 1958 S. 154

4) RFH Bd. 37 S. 107; Bd. 35 S. 41

5) vgl. Zitzlaff Stuw 1936 I S. 475

daß das Finanzamt aus anderen Stellen der Akten oder irgendwelchen anderen Akten den Tatbestand hatte feststellen können. Nach Ansicht des Reichsfinanzhofs¹⁾ reichen mündliche Erklärungen des Steuerpflichtigen allgemein nicht aus, um die Tatsachen dem Finanzamt als bekannt erscheinen zu lassen, sondern es ist zu fordern, daß, abgesehen von den Kreisen der kleinen Gewerbetreibenden, auf jeden Fall eine schriftliche Erklärung zu den Akten einzureichen ist. Kein Steuerpflichtiger kann nach der Ansicht des Reichsfinanzhofs sich darauf berufen, daß er wichtige Tatsachen an einer versteckten Stelle der Erklärung oder der Bilanz angegeben hat; der Steuerpflichtige muß zu dem, was er gesagt -oder auch nicht gesagt- hat, stehen. Er hat das, was er angeben muß, auch an der richtigen Stelle und in der richtigen Weise anzugeben.

Der Reichsfinanzhof stellt somit eine Aufklärungspflicht des Steuerpflichtigen fest. Diese Aufklärungspflicht erfordert eine Mitwirkung des Steuerpflichtigen zur Feststellung des Tatbestandes, auf Grund dessen seine Besteuerung zu erfolgen hat²⁾.

Die Mitwirkungspflicht erstreckt sich dabei nicht nur auf die Mitwirkung bei der Steuererhebung, sondern naturgemäß auch auf andere Steuerverwaltungsakte, die die Finanzbehörde ihm gegenüber erläßt. Das gilt dann auch für den Billigkeitserlaß nach § 131 AO. Wenn daher der Steuerpflichtige bei dem Antrag auf Gewährung eines Billigkeitserlasses seine Aufklärungspflicht dadurch verletzt, daß er Tatsachen verschweigt oder auch aus nicht schuldhaften Gründen überhaupt ihre Angabe unterläßt, so muß er damit rechnen, daß der Verwaltungsakt widerrufen wird und er der erlangten Vergünstigung verlustig geht. Ein Vertrauensschutz steht ihm nach dieser Auffassung nicht zu, weil er gegen den Grundsatz von Treu und

1) Bd. 37 S. 246

2) Riewald § 92 Anm. 5b S.411; BFH BStBl 1956 III S. 75

Glauben verstoßen hat.

Der Meinung des Reichsfinanzhofs hat sich auch ohne Einschränkung v.WALLIS¹⁾ angeschlossen. Er stellt dabei allein auf die objektive Unrichtigkeit der Angaben ab, wenn er betont, daß § 96 Abs.1 AO vor allem für die Fälle gelte, in denen eine vorsätzliche Handlung des Beteiligten wie etwa Täuschung nicht vorliege. Es sei sogar unerheblich, ob dem Beteiligten der Vorwurf der Fahrlässigkeit gemacht werden könne oder nicht: es genüge, daß seine Angaben vom Standpunkt eines objektiven Beobachters unrichtig oder irreführend seien²⁾.

Diese Auffassung ist aber zu weitgehend. Allerdings kann auch der gegenteiligen Ansicht von RIEWALD³⁾, daß unabsichtlich unvollständige Angaben oder Äußerungen einer unrichtigen Rechtsmeinung zu einer Beseitigung des Steuerverwaltungsakts nach § 96 Abs.1 Ziff. 2 AO nicht genügen, nicht zugestimmt werden. RIEWALD kann sich zwar auf das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 20. Mai 1925⁴⁾ stützen, worin ausgeführt ist, daß die bloße Nichtangabe einer steuerlich erheblichen Tatsache -Einfuhr von im Ausland gekauften Waren- allein nicht die Annahme einer unrichtigen oder irreführenden Angabe i.S. des § 78 Abs.1 Nr. 2 a.F. AO rechtfertigt. Der fünfte Senat des Reichsfinanzhofs hat aber schon in seinem Urteil vom 30. November 1928⁵⁾ ausgeführt, daß diese Vorschrift rein objektiv aufzufassen ist. Daraus ergibt sich, daß für eine Beseitigung des Steuerverwaltungsakts nach § 96 Abs.1 Ziff.2 AO nur zu fordern ist, daß objektiv unrichtige oder irreführende Angaben des Beteiligten tatsächlicher Art, sei es auch durch unabsichtliches Verschweigen von rechtserheblichen Tatsachen, vorliegen müssen, die das

1) in Hübschmann-Hepp-Spitaler § 96 Anm. 11 a.E.

2) vgl. Grober aaO. unter Ziff. 4

3) § 96 Anm. 3 d

4) StuW 1925 Nr. 576

5) StuW 1929 Nr. 461

Finanzamt zum Erlaß des aufzuhebenden oder abzuändernden Verwaltungsakts veranlaßt haben.

Durch die objektive Auslegung des § 96 Abs.1 Ziff.2 AO wird somit -im Gegensatz zum Steuerstrafrecht- das subjektive Element ausgeschaltet¹⁾. Das hat zur Folge, daß unrichtige Angaben immer zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Die Vorschrift des § 96 Abs.1 Ziff. 2 zweite Alternative AO bezweckt damit, den Steuerpflichtigen zu einer sorgfältigen Mitwirkung bei dem Vorgang der Besteuerung zu erziehen. Aus dem Erziehungszweck der Bestimmung folgt, daß der Steuerpflichtige nur die Aufgaben sorgfältig erfüllen soll, die bei der Besteuerung auf ihn entfallen. Man würde den Pflichtigen daher überfordern, wollte man von ihm verlangen, auch für Irrtümer und Versehen einzustehen, die der Finanzverwaltung unterlaufen. Das Bundesverwaltungsgericht²⁾ ist deshalb bei der Lösung des Interessengegensatzes zwischen Bürger und Staat zu einer vermittelnden Meinung gelangt. Es führt aus, daß das Vertrauen des Beteiligten nur dann geschützt werden könne, wenn das Interesse des Einzelnen an der Aufrechterhaltung des begünstigenden Verwaltungsakts unter Berücksichtigung aller Umstände schützwürdiger sei als die Notwendigkeit, der Rechtsordnung Geltung zu verschaffen und demgemäß den fehlerhaften Verwaltungsakt wieder zu beseitigen; das sei aber dann nicht der Fall, wenn der Verwaltungsakt auf den tatsächlichen Angaben des Beteiligten beruhe, denn die Behörde dürfe zunächst einmal den Angaben des Pflichtigen vertrauen; bei verständiger Abwägung der beiderseitigen Belange könne das Vertrauen des Antragstellers in den Bestand des ihn begünstigenden Verwaltungsakts dann nicht mehr als schützwürdig erachtet werden, wenn er seiner Mitwirkungspflicht bei der tatsächlichen Feststellung

1) Hardy aaO.

2) in NJW 1958 S. 154

der Voraussetzungen des begünstigenden Verwaltungsakts nicht ordnungsgemäß nachgekommen sei und ihn hierbei ein Verschulden treffe.

Hier ist die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs dahin modifiziert, daß dem Steuerpflichtigen ein Vertrauensschutz nur dann gewährt werden kann, wenn ihn kein Verschulden an dem Irrtum der Behörde trifft.

Ein Verschulden des Pflichtigen liegt aber immer dann vor, wenn der Irrtum der Behörde auf Angaben beruht, die der Pflichtige selbst vorgetragen hat¹⁾. Für die Richtigkeit dieser Angaben trägt der Steuerpflichtige die Verantwortung²⁾.

Die gleiche Ansicht vertritt HAUBEISEN³⁾, wenn er darauf abstellt, wer die Fehlerhaftigkeit der Angaben zu vertreten hat. Er meint allerdings, zusätzlich sei zu berücksichtigen, wie sich der Pflichtige auf den Verwaltungsakt eingerichtet habe und wieviel Zeit inzwischen verflossen sei. Dem kann nicht zugestimmt werden. Denn die Frage, wie sich der Steuerpflichtige auf den Verwaltungsakt eingerichtet hat, kann -jedenfalls im Steuerrecht- nicht zur Bejahung eines Vertrauensschutzes im Fall des § 96 Abs. 1 Ziff. 2 zweite Alternative AO führen. Ein Vertrauensstatbestand, der den Rückforderungsanspruch des Staates als rechtsmißbräuchlich erscheinen läßt, besteht nur insoweit, als die einzelnen Grundlagen dafür bekannt sind. Wer dem Finanzamt nur einen unvollständigen Sachverhalt vorträgt, um einen Billigkeitserlaß zu erhalten, kann sich nachher nicht auf Treu und Glauben berufen, wenn der Billigkeitserlaß beseitigt wird, weil er auf unrichtige Angaben des Antragstellers beruht⁴⁾. Die Frage, wieviel Zeit inzwischen verflossen ist, kann ebenfalls nicht zur Bejahung des Vertrauens-

1) Wolff § 53 III 2 S. 294

2) vgl. Riewald § 92 Anm. 5

3) in der Anmerkung zum Urteil des OVG Berlin vom 14.11.1956 DVBl 1957 S. 503 - 508

4) Tipke-Kruse § 2 Anm. 40

schutzes führen¹⁾. Ein gesetzwidriger Verwaltungsakt wird nicht dadurch gesetzmäßig, daß ein mehr oder weniger großer Zeitraum seit seinem Erlass verstrichen ist. Zwar ist es untragbar, daß nach mehreren Jahren der Steuerpflichtige auf einmal mit der Aufhebung der Vergünstigung überrascht wird und die erlassene Steuer nachentrichten muß. Dieses Problem wird aber erschöpfend gelöst durch die Verjährungsvorschriften der Abgabenordnung. Denn diese greifen auch Platz, wenn nach einer Beseitigung des Billigkeitserlasses die zu Unrecht erlassene Steuerforderung bzw. ein Rückforderungsanspruch gleichen Inhalts und Umfangs vom Staat geltend gemacht wird²⁾. Die Verjährungsvorschriften schützen den Steuerpflichtigen vor Nachforderungen nach zu langem Zeitablauf in genügender Weise. Zudem wäre, selbst wenn man mit HAUEISEN einen Vertrauensschutz wegen Zeitablaufs gewähren möchte, noch unbestimmt, wie groß die Zeitspanne zwischen Erlass des begünstigenden Verwaltungsakts und dem Ausspruch seines Widerrufs sein müßte, um eine Rückforderung des Erlassenen auszuschließen. Die Entscheidung darüber ist mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmung eine Ermessensfrage, die von der Behörde entschieden werden müßte. Der Steuerpflichtige würde dadurch nicht wesentlich besser gestellt.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß der Vertrauensschutz bei der Beseitigung eines Billigkeitserlasses in den Fällen des § 96 Abs.1 Ziff. 2 zweite Alternative AO der Rückforderung des Erlassenen nicht entgegensteht.

4. Nichterfüllung der dem Steuerpflichtigen auferlegten Bedingungen oder Verpflichtungen

Nach § 96 Abs.1 Ziff. 3 AO kann ein begünstigender

1) RFH RStB1 1937 S. 433; a.A. Wolff § 53 III 2 S.295
BGH NJW 1957 S. 397

2) Ascher aaO.; a.A. Riewald § 147 Anm. 3

Steuerverwaltungsakt auch dann mit Wirkung ex nunc widerrufen werden, wenn der Beteiligte die Bedingungen oder Verpflichtungen, die ihm bei Gewährung der Vergünstigung auferlegt worden sind, nicht erfüllt oder eine nachträglich geforderte Sicherheit nicht leistet.

Der Fall, daß der Steuerpflichtige eine nachträglich geforderte Sicherheit nicht leistet, scheidet für die folgenden Erörterungen aus. Eine Sicherheitsleistung kommt nur dort in Betracht, wo die Gefahr besteht, daß durch den begünstigenden Verwaltungsakt der Anspruch des Staates auf die Steuer gefährdet wird (vgl. §§ 83 Abs.1, 100 Abs.1 und 4, 101, 106 Abs.1, 127, 129, 251 AO). Wenn der Staat aber zu erkennen gibt, daß er auf die Steuerforderung keinen Anspruch mehr erhebt, dann besteht auch an einer Sicherheitsleistung kein Interesse mehr. Die Forderung einer Sicherheit bei oder nach Gewährung eines Billigkeitserlasses dürfte daher unzulässig sein.

Die Frage, ob der Billigkeitserlaß auch dann widerrufen werden kann, wenn die ihm beigefügten Bedingungen oder die dem Steuerpflichtigen auferlegten Verpflichtungen nicht erfüllt werden, hängt davon ab, ob die Beifügung von Bedingungen oder die Auferlegung von Verpflichtungen bei einem Billigkeitserlaß zulässig ist oder nicht.

Was die Zulässigkeit von Bedingungen i.S. des § 96 Abs.1 Ziff. 3 AO angeht, so ist davon auszugehen, daß grundsätzlich ein Staatshoheitsakt an Bedingungen geknüpft werden kann. Ist im Gesetz nichts Gegenteiliges vorgesehen, so steht es im Ermessen des Finanzamts, seine Entscheidungen durch Bedingungen einzuschränken oder sie an die Erfüllung von Verpflichtungen durch den Steuerpflichtigen zu knüpfen¹⁾. Da die Abgabenordnung die Beifügung von Bedingungen und die Auferlegung von Verpflichtungen nicht ausdrück-

1) Grober DStZ 1938 S. 1284

lich untersagt, muß auch das Finanzamt die Möglichkeit haben, dem Steuerpflichtigen den gewünschten Erlaß nur unter einer Bedingung zu gewähren, den Erlaß der Grundsteuer z.B. von der Zahlung der restlichen Umsatzsteuer abhängig zu machen¹⁾. Auch in diesem Fall ist die Steuer zunächst erlassen. Es bedarf eines förmlichen Widerrufs, wenn das Finanzamt die Steuer wieder Beitreiben will. Ist aber der Billigkeitserlaß gem. § 96 Abs.1 Ziff. 3 AO widerrufen, dann kann auch die erlassene Steuerforderung wieder beigetrieben werden. Einem Vertrauensschutzes des Steuerpflichtigen bedarf es nicht, weil der Steuerpflichtige es in der Hand hat, ob er die ihm auferlegten besonderen Bedingungen oder Verpflichtungen erfüllt. Erfüllt er sie nicht, so muß er mit der Geltungsbeendigung des begünstigenden Steuerwaltungsakts rechnen. Es ist ihm nämlich ersichtlich, daß die Finanzbehörde den Verwaltungsakt ohne Auferlegung der besonderen Pflicht oder Bedingung nicht erlassen hätte und daß der Verwaltungsakt beseitigt werden kann, wenn die Pflicht nicht erfüllt wird²⁾.

5. Ausübung des Widerrufsvorbehalts

Begünstigende Steuerverwaltungsakte können nach dem Wortlaut des § 96 Abs.1 AO beseitigt werden, wenn ihnen ein Widerrufsvorbehalt beigefügt wurde³⁾. Im Schrifttum⁴⁾ ist bestritten, ob die Beifügung eines Widerrufsvorbehalts auch bei einem Billigkeitserlaß möglich ist: es widerspreche dem Zweck des Billigkeitserlasses, ein endgültiges Erlöschen der Steuerforderung herbeizuführen, wenn dem Billigkeitserlaß ein Widerrufsvorbehalt beigefügt würde, da mit

1) vgl. Riewald § 96 Anm. 3 c

2) vgl. Wolff § 53 III 2 S. 293

3) Niemann S. 100; Forsthoif §§ 13,20; Wolff § 49 I c; OVG Hamburg ZMR 1952 S. 115

4) Grober DStZ 1938 S. 1283; RFH Bd. 29 S. 210; Jung aaO.; Hübschmann-Hepp-Spitaler § 96 Anm. 9

einem solchen der Sachverhalt nur vorläufig geregelt werde und daher die Entscheidung später wieder abgeändert werden könne.

Es ist jedoch nicht notwendig, die Beifügung eines Widerrufsvorbehalts bei einem Billigkeitserlaß für unzulässig anzusehen. Das Gesetz zählt nämlich in § 96 Abs.1 AO in zwingender Weise die Gründe auf, unter denen ein Widerruf gestattet ist. Es gibt also eine endgültige, abgeschlossene Regelung. In diesem Fall ergibt die Auslegung des Gesetzes, daß der Widerruf höchstens aus den im Gesetz selbst angegebenen Gründen vorbehalten werden darf¹⁾. Für die Auslegung des Gesetzes ist dabei der Gesichtspunkt maßgebend, daß durch den Widerrufsvorbehalt die rechtliche Stellung des Steuerpflichtigen nicht stärker beeinflußt werden darf, als es das Gesetz selbst will²⁾. Der Zweck des Widerrufsvorbehalts besteht also im Falle des § 96 AO nur darin, den Steuerpflichtigen darauf hinzuweisen, daß der ihn begünstigende Steuerverwaltungsakt aus den Gründen des § 96 Abs.1 Ziff. 1 - 3 AO beseitigt werden kann³⁾. Dem Widerrufsvorbehalt kommt daher nur deklaratorische Bedeutung zu⁴⁾.

Hinsichtlich der Frage des Vertrauensschutzes kann daher auf das zu den einzelnen Widerrufstatbeständen Gesagte verwiesen werden⁵⁾.

6. Zusammenfassung

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß eine Rückforde-

1) Krebs S. 47 Ziff. 2

2) Niemann S. 103

3) Schoen S. 124 ff.

4) Forsthoff S. 243; Pr.OVG Pr.VBl 1896 S. 116; Ipsen S. 258 erkennt dem Widerrufsvorbehalt als "Beherrschung des Betroffenen, daß das Erlaubte polizeilichen Anforderungen nachzugeben habe", einen gewissen Wert zu. Jellinek, Lehrbuch S. 280 f., erklärt den Widerrufsvorbehalt für einen selbständigen Widerrufsgrund, der letztlich am Willkürverbot seine Grenze finde. Theorie und Praxis sind ihm jedoch nicht gefolgt, vgl. Jung aaO.; VGH Stuttgart DÖV 1957 S. 300

5) oben § 22 S. 81 ff.

rung des Erlassenen in analoger Anwendung des § 812 Abs.1 Satz 2 erste Alternative BGB aus Gründen des Vertrauensschutzes unzulässig sein kann. Insbesondere kann bei der Beseitigung eines Billigkeitserlasses ohne Dauerwirkung eine Rückforderung des Erlassenen dann nicht erfolgen, wenn die Beseitigung des Billigkeitserlasses deshalb erfolgt, weil die den Billigkeitserlaß gewährende Stelle relativ sachlich unzuständig ist (§ 96 Abs.1 Ziff.1 AO) oder sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Gewährung eines Billigkeitserlasses ohne Dauerwirkung maßgebend waren (§ 96 Abs.1 Ziff. 2 erste Alternative AO). Dagegen hindert der Vertrauensschutz eine Rückforderung des Erlassenen dann nicht, wenn der Steuerpflichtige unrichtige oder irreführende Angaben gemacht hat (§ 96 Abs.1 Ziff. 2 zweite Alternative AO) oder die ihm bei Gewährung des Billigkeitserlasses auferlegten Bedingungen oder Verpflichtungen nicht erfüllt (§ 96 Abs.1 Ziff. 3 AO).

§ 23 Die Durchführung des Rückforderungsanspruchs der Finanzverwaltung

Bevor geprüft wird, ob außer dem Grundsatz des Vertrauensschutzes noch andere Bedenken gegen die Rückforderung des Erlassenen bei der Beseitigung eines Billigkeitserlasses ohne Dauerwirkung bestehen, erscheint es zweckmäßig, den Weg zu erforschen, auf dem die Finanzverwaltung den Rückforderungsanspruch gegen den Steuerpflichtigen geltend machen kann.

Die Verwaltung kann die Wirkungen des beseitigten Billigkeitserlasses dadurch aus der Welt schaffen, daß sie einen Zahlungsanspruch in der Höhe der erlassenen Steuer gegen den Steuerpflichtigen richtet¹⁾. Die Höhe dieses Anspruchs richtet sich danach, welche Höhe der erlassene Steueranspruch z.Zt. des Erlasses hatte. Im Gegensatz zu der Wirkung einer Zurücknahme

1) RPH ZfZ 1933 Nr. 41 S. 286; Grober aaO.

nach § 96 Abs.2 AO können hier aber nicht die inzwischen eingetretenen Umstände, die die ursprüngliche Steuerforderung erhöhen konnten, berücksichtigt werden. Denn einmal handelt es sich um einen neuen Anspruch, der sich nur nach der Höhe und dem Umfang des erlassenen Anspruchs richtet¹⁾. Zum ändern können sich diese den Anspruch erhöhenden Umstände erst vom Zeitpunkt seines Entstehens, nämlich ab Beseitigung des Billigkeitserlasses und dessen Bekanntgabe, auf die neue Forderung auswirken. Denn erst zu diesem Zeitpunkt ist der Tatbestand, an den das Gesetz die -neue- Steuerschuld knüpft²⁾, erfüllt. Das bedeutet, daß der Steuerpflichtige keine Säumniszuschläge zu zahlen hat, falls diese nicht damals gleichzeitig mit der Steuerforderung erlassen worden sind. Denn nur in diesem Fall gehören sie zu dem erlassenen Anspruch und können nunmehr ebenfalls geltend gemacht werden.

Der gegen den Steuerpflichtigen bestehende Zahlungsanspruch wird durch einen Bescheid geltend gemacht, der dem Pflichtigen zugehen muß. Das ist zwar in der Abgabenordnung nirgends ausdrücklich gesagt, ergibt sich aber aus dem Wortlaut des § 235 Abs.1 Ziff. 5 AO, der von Bescheiden über sonstige Steuervergünstigungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht, spricht. Dieser Bescheid bedarf keiner besonderen Form. Es genügt, daß er schriftlich oder mündlich dem Betroffenen zugeht³⁾. Zugegangen ist die Verfügung dann, wenn der Bescheid derart in den Bereich des Steuerpflichtigen gelangt ist, daß es ausschließlich in der Hand des Steuerpflichtigen liegt, ob er von ihm Kenntnis nehmen will⁴⁾. Mit diesem Zeitpunkt ist auch die Vollziehung zulässig⁵⁾.

1) RFH RStBl 1934 Nr. 224 S. 260; 1937 Nr. 809 S. 1087; Bd. 33 S. 206; Grober aaO.

2) Kühn § 3 StAnpG Anm. 1a

3) Kühn § 91 Anm. 3

4) vgl. RGZ Bd. 50 S. 194

5) Hübschmann-Hepp-Spitaler § 91 Anm. 5

Der Steuerpflichtige kann sich gegen den von der Finanzbehörde erhobenen Rückzahlungsanspruch im Berufungsverfahren wehren, § 235 Abs.1 Ziff. 5 dritter Halbsatz AO. Danach ist das Berufungsverfahren gegeben gegen Bescheide über "sonstige Steuervergünstigungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht". Zwar besteht beim Billigkeitserlaß nach § 131 AO kein Rechtsanspruch auf Gewährung, denn es liegt im Ermessen der Behörde, ob ein Erlaß gewährt wird oder nicht¹⁾. Aber der Steuerpflichtige hat einen Rechtsanspruch auf Durchführung des Erlasses²⁾, also auf Belassung der Vergünstigung, falls nicht ein Widerruf aus Gründen des § 96 AO in Betracht kommt. Der Steuerpflichtige kann daher mit der Behauptung, die Voraussetzungen des § 96 AO seien nicht gegeben, Einspruch und bei dessen Erfolglosigkeit Berufung an das Finanzgericht einlegen, § 229 AO.

2. Kapitel: Bedenken gegen die Rückforderung des Erlassenen aus volkswirtschaftlichen, rechtsstaatlichen und organisatorischen Gründen

§ 24 Unerträgliche Beeinträchtigung der Volkswirtschaft durch Steuernachforderungen des Staates ?

Auf die Gefahr einer unerträglichen Beeinträchtigung der Volkswirtschaft hat schon ZITZLAFF³⁾ hingewiesen: "Nachforderungen, die nach Jahren erhoben werden, können die Wirtschaft erheblich beeinträchtigen". Auch der Schöpfer der Reichsabgabenordnung, der spätere Senatspräsident beim Reichsfinanzhof ENNO BECKER⁴⁾, führte aus, er habe bei der Ausarbeitung

- 1) Riewald § 131 Anm. 6; vgl. auch oben S.20
- 2) RFH Bd. 23 S. 134; Hübschmann-Hepp-Spitaler § 131 Anm. 12 Abs.1; Scheuer aaO. Sp. 1096; Haueisen NJW 1954 S. 1425
- 3) Stuw 1939 Sp. 475; vgl. auch Henrychowsky JW 1932 S. 1624 unter Ziff. 2
- 4) Stuw 1935 Sp. 1322

der Abgabenordnung das Ziel vor Augen gehabt, die Wirtschaft vor überraschenden Nachforderungen zu schützen.

Daraus kann aber ein Rechtssatz des Inhalts, daß Nachforderungen überhaupt nicht in Betracht kommen dürften, nicht hergeleitet werden. Das ist schon deshalb nicht möglich, weil in der Praxis derartige Nachforderungen oft vorkommen, andernfalls der Staat einen zu hohen Steuerausfall in Kauf nehmen müßte. Praktisch werden alle Steuern¹⁾ nachträglich gefordert; der Steuerpflichtige muß in der Regel erst nach geraumer Zeit die Steuer entrichten. Es ist bekannt, daß die Veranlagung eines Steuerpflichtigen oft erst mehrere Jahre später erfolgt, als die Steuerschuld entsteht. In dieser Zeit hat der Steuerpflichtige u.U. große Verluste erlitten, die den Gewinn aus dem Veranlagungszeitraum aufgezehrt haben. Der Steuerpflichtige muß daher manchmal die Steuer in einem Zeitpunkt entrichten, in dem es ihm nur unter Schwierigkeiten möglich ist, während er die Steuer in dem Zeitpunkt, in dem die Steuerschuld entstand, ohne weiteres hätte zahlen können. Härten kommen bei dieser Praxis der Steuereinzahlung immer vor. Das läßt sich auch trotz des herrschenden Systems der Steuervorauszahlung nicht vermeiden. Es besteht aber kein Anlaß, den Einzelfall, in dem die Nachforderung zu einer unerträglichen Härte wird, zu verallgemeinern und in jeder Steuernachforderung gleich eine Gefährdung der gesamten Wirtschaft zu sehen, die zu einer Vernichtung einzelner wirtschaftlicher Existenzen führen muß²⁾. Soll deshalb der Staat schlechter gestellt werden als ein anderer Gläubiger, der nach Jahren seine rückständige Forderung eintreiben kann und u.U. den Konkurs des Schuldners verursacht ?

1) ausgenommen die Lohnsteuer und die Zölle

2) Bornmann StW 1936 S. 289

Zudem weiß der Steuerschuldner in den meisten Fällen, daß das Finanzamt zwar langsam arbeitet, aber doch eines Tages die Steuerforderung geltend machen wird. Der besonnene Steuerpflichtige hat daher die Möglichkeit, sich dadurch vor Schäden zu schützen, daß er seine wirtschaftlichen Maßnahmen darauf einrichtet. Bei der Beseitigung eines Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO mit der vom Verfasser vorgeschlagenen Wirkung ist die Berücksichtigung von nachträglichen Steuerforderungen des Staates jedoch nicht in dem Umfang gegeben wie bei den Steuern, mit denen der Bürger von vornherein rechnen muß: in den meisten Fällen der Beseitigung des Billigkeitserlasses wird der Steuerpflichtige von den Nachforderungen des Finanzamts überrascht werden. Das gilt umsomehr, als der Steuerpflichtige oft nicht die Befugnis des Finanzamts kennt, nach § 96 AO begünstigende Verwaltungsakte widerrufen zu können.

Die Wahrscheinlichkeit, daß der Steuerpflichtige von dem Widerruf des Billigkeitserlasses überrascht wird, reicht jedoch nicht aus, um die Beseitigung des Billigkeitserlasses und die Rückforderung des Erlasse-
nen auszuschließen: ein Billigkeitserlaß darf nicht zu einer ungerechtfertigten Besserstellung des begünstigten Steuerpflichtigen im Vergleich zu anderen Bürgern führen¹⁾.

Ein gewissenhafter Steuerpflichtiger wird daher bei jedem begünstigenden Steuerverwaltungsakt überlegen müssen, ob die Möglichkeit besteht, daß die Begünstigung auf seinen unrichtigen oder unvollständigen Angaben beruht und ob er demzufolge gegen ihren Widerruf geschützt ist. Er muß gegebenenfalls damit rechnen, daß er durch den Widerruf des begünstigenden Verwaltungsakts möglicherweise eine Verschlechterung seiner Rechtslage erleiden kann²⁾. Das gilt erst

1) Wragge S. 44

2) Hensel, Lehrbuch S. 127

recht, wenn er die ihm auferlegten besonderen Pflichten oder Bedingungen nicht erfüllt.

Diese Erwägungen sind schon deshalb anzustellen, weil bei einer modernen Massenverwaltung wie bei der Finanzverwaltung mangels ausreichender Besetzung der Finanzämter und infolge ihrer hohen Arbeitsüberlastung Fehler nicht zu vermeiden sind¹⁾. Unter diesen Umständen gewährleistet nämlich das Verfahren vor den Behörden, jedenfalls in der unteren Instanz, vorerst nicht annähernd das Maß an Sicherheit für die weitgehende Richtigkeit der erlassenen Entscheidungen, wie es bei gerichtlichen Urteilen vorausgesetzt werden kann²⁾.

Da durch die Abwälzung der sich daraus ergebenden Gefahren auf den Staat dessen Aufgabe, dem Schutz der Allgemeinheit zu dienen, gefährdet ist und dies letztlich wieder auf den Einzelnen zurückfällt, muß die Möglichkeit bestehen, in gewissen Fällen Steuerbescheide zu berichtigen³⁾. Das gleiche gilt auch für begünstigende Steuerverwaltungsakte. Überdies bietet das Gesetz genügend Möglichkeiten, im Billigkeitswege die Steuern so zu gestalten, daß sie tragbar werden, wenn die Steuernachforderungen in vereinzelten Fällen von den Steuerpflichtigen nicht getragen werden können. So ist es durchaus möglich, den Steuerpflichtigen eine ratenweise Stundung zu gewähren.

1) so schon Riewald § 92 Anm. 5b. Die derzeitigen Stellenpläne der Finanzämter des Landes Nordrhein-Westfalen erfüllen z.B. nur zu etwa 80-85 % den errechneten Personalbedarf, wobei die noch bestehenden Unzulänglichkeiten der Diensträume, der technischen Ausstattung und der zu kurzen Arbeitstermine den Mangel an Arbeitskräften noch fühlbarer machen (Herrmann S. 24). Zur Arbeitsüberlastung vgl. auch Haueisen, Der Wandel in der Beurteilung fehlerhafter Verwaltungsakte, DVBl 1960 S. 913; zum Kräftermangel vgl. "Der Steuerbeamte in Nordrhein-Westfalen", 1962 Nr.4, Beilage zur Zeitschrift "Der Beamtenbund".

2) BVerwG NJW 1958 S. 154

3) Wragge S. 44

Grundsätzlich muß aber daran festgehalten werden, daß Steuerbescheide und ebenso begünstigende Steuerwaltungsakte mit der Wirkung abgeändert werden können, daß eine Mehrbelastung des Steuerpflichtigen erfolgt, indem die Steuerforderung nachträglich erhöht (§ 222 Abs.1 Ziff.1,3 AO) oder nachgefordert wird.

Allerdings bleibt es dem Steuerpflichtigen unbenommen, eventuell gegen den Staat einen Entschädigungsanspruch geltend zu machen, falls er sich in gutem Glauben auf den Bestand des Verwaltungsakts verlassen konnte und ein schuldhaftes Handeln des Beamten vorliegt¹⁾.

§ 25 Gefährdung der Rechtssicherheit ?

Grundsätzlich erfordert die Rechtssicherheit, daß die rechtlichen Beziehungen der Staatsbürger untereinander und im Verhältnis zum Staat nicht der Gefahr unterliegen, willkürlich abgeändert werden zu können. Deshalb werden die Entscheidungen der Gerichte und der Verwaltungsbehörden nach Ablauf einer bestimmten Zeit rechtskräftig bzw. unanfechtbar. Diese Rechtskraft und Unanfechtbarkeit der Entscheidungen gehört zum Fundament des Staates und ist Ausfluß des jedem Rechtsgebiet innewohnenden Gedankens der Rechtssicherheit.

Wenn ein Billigkeitserlaß nach § 96 Abs.1 AO mit der Folge beseitigt wird, daß der Staat in analoger Anwendung des § 812 Abs.1 Satz 2 erste Alternative BGB das Erlassene zurückfordern kann, so entsteht für den Steuerpflichtigen ein Unsicherheitsfaktor, der den durch die formelle Rechtskraft des Billigkeitserlasses eingetretenen Rechtsfrieden gefährdet. Das könnte mit Art. 20 Abs.3 des Bonner Grundgesetzes unvereinbar sein.

1) Lindgen aaO.

Das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 zweite Satz-
hälfte GG) enthält als wesentlichen Bestandteil die
Gewährleistung der Rechtssicherheit¹⁾. Die Rechts-
sicherheit und der Rechtsfrieden überhaupt haben für
die Rechtsstaatlichkeit ganz erhebliche Bedeutung, so
daß sogar um ihretwillen die Möglichkeit einer im
Einzelfall unrichtigen Entscheidung in Kauf genommen
wird.

Das Prinzip der Rechtssicherheit gilt auch im Steuer-
recht²⁾. Denn der Gesetzgeber des Bonner Grundgesetzes
hat der Abgabenordnung Fortgeltung verschafft³⁾. Die
Bestimmungen der Abgabenordnung sind deshalb im Sinne
des Bonner Grundgesetzes auszulegen⁴⁾. Denn der Wille
des Gesetzgebers, dessen Ermittlung Ziel und Ergebnis
der Auslegung ist, ist nicht der Wille desjenigen
Gesetzgebers, durch dessen Autorität das Gesetz zu-
erst geschaffen wurde, sondern desjenigen, durch
dessen Autorität es fortführt, Gesetz zu sein⁵⁾.

Aber ebenso wie im Zivilrecht und im Strafrecht gibt
es auch im Steuerrecht unter bestimmten Voraussetzun-
gen Ausnahmen, die als Korrekturen der sich aus einer
Übersteigerung des Rechtskraftgedankens ergebenden
Ungerechtigkeiten notwendig sind⁶⁾. So können rechts-
kräftig abgeschlossene Steuerfälle nach § 222 Abs. 1
Ziff. 1 AO wegen Aufdeckung neuer Tatsachen oder Be-
weismittel innerhalb der Verjährungszeit wieder auf-
gerollt werden. Es sind Berichtigungsveranlagungen

1) BVerfGE Bd. 2 S. 380 (403); v. Mangoldt-Klein Bd. I
Anm. VI 2 zu Art. 20 GG

2) Wolff § 11 II S. 48 weist jedoch mit Recht darauf
hin, daß das Bestreben der Verwaltung, möglichst
Gerechtigkeit zu erreichen, infolge von interpre-
tierungsbedürftigen Generalklauseln und unbestimm-
ten Rechtsbegriffen einerseits und sehr speziali-
sierten kasuistischen und doch den praktischen Be-
dürfnissen oft nicht genügenden Rechtssätzen und
Verwaltungsverordnungen andererseits besonders im
Steuerrecht zu beträchtlicher Rechtsunsicherheit
führt.

3) vgl. Art. 123, 125 Ziff. 1 GG

4) Ludwig NJW 1958 S. 779

5) Radbruch S. 211

6) Friesecke NJW 1951 S. 633

durch Aufsichtsbehörden wegen Fehler, Rechtsirrtümer oder Versehen auf tatsächlichem Gebiet möglich, und zwar sowohl zu Gunsten wie auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen, § 222 Abs.1 Ziff. 3 AO. Darüber hinaus sind Nachforderungen von Steuern bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig, soweit nicht die Vorschriften des § 222 AO Platz greifen oder sonst etwas Abweichendes vorgeschrieben ist, § 223 AO. Neben den Vorschriften des §§ 222 ff. AO ist die Bestimmung des § 94 AO anwendbar¹⁾, nach der Steuerbescheide, Feststellungsbescheide, Steuermeßbescheide oder Bescheide der in den §§ 235, 236 AO bezeichneten Art zu Gunsten oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen zurückgenommen oder geändert werden können, und zwar Bescheide über Zölle und Verbrauchssteuern ohne Einschränkung, Bescheide über andere Steuern dagegen nur dann, wenn der Steuerpflichtige zustimmt oder einem von ihm gestellten Antrag entsprochen wird. Ist im letztgenannten Fall der Bescheid bereits unanfechtbar geworden, so darf er nur zum Nachteil des Steuerpflichtigen zurückgenommen oder geändert werden. Die Abgabenordnung hat also den Finanzbehörden eine Reihe von recht wirksamen Mitteln an die Hand gegeben, den Steueranspruch möglichst so zu verwirklichen, wie er sich aus dem Gesetz ergibt. Mit diesen Mitteln will die Abgabenordnung die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleisten²⁾. Um dieses Ziel zu erreichen, nimmt sie es in Kauf, daß der Grundsatz der Rechtssicherheit in bestimmten Ausnahmefällen durchbrochen wird.

Zu diesen Ausnahmefällen gehört auch die Vorschrift des § 96 AO. Sie schränkt zwar den in § 93 AO ausgesprochenen Grundsatz der freien Widerruflichkeit von Steuerverwaltungsakten ein, weil sie den Widerruf begünstigender konstitutiver Verwaltungsakte nur

1) Tipke-Kruse § 94 Anm. 1

2) Tipke-Kruse Vor §§ 160-227 Anm. 1

unter bestimmten Voraussetzungen gestattet. Liegen die Voraussetzungen des § 96 AO jedoch vor, so steht dem Widerruf einer begünstigenden konstitutiven Verfügung der Grundsatz der Rechtssicherheit nicht entgegen. Bei einem Widerstreit des im Steuerrecht geltenden Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Grundsatzes der Rechtssicherheit liegt es nämlich im Ermessen des Gesetzgebers, welchem dieser Grundsätze er den Vorzug geben will¹⁾. Mit der Vorschrift des § 96 AO hat sich der Gesetzgeber bei der Frage, ob bei dem Widerruf begünstigender Steuerverwaltungsakte der Grundsatz der Rechtssicherheit oder der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung den Vorzug verdient, für den Vorrang des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entschieden.

Die Rechtssicherheit steht daher der erneuten Inanspruchnahme des durch den Billigkeitserlaß begünstigten Bürgers nicht entgegen, wenn der Billigkeitserlaß aus Gründen des § 96 AO beseitigt wird.

§ 26 Überlastung der Verwaltung ?

Das letzte der möglichen Bedenken gegen eine erneute Inanspruchnahme des Bürgers bei Beseitigung eines Billigkeitserlasses kann darauf beruhen, daß aus Zweckmäßigkeitsgründen die Nachprüfung von einmal gewährten Billigkeitserlassen unterbleiben sollte, weil der sowieso schon überlasteten Verwaltung noch mehr Arbeit aufgebürdet wird.

Dieser Gesichtspunkt darf aber für die Finanzverwaltung keine Gültigkeit haben. Für die Finanzverwaltung gilt in erster Linie der Grundsatz, daß die Gleichmäßigkeit und die Gerechtigkeit der Besteuerung allem anderen überzuordnen sind²⁾.

1) BVerfGE Bd. 7 S. 194 (196); BFH BStBl 1959 III S. 290; Tipke-Kruse § 1 Anm. 15

2) Niemann S. 92; Becker in StuW 1935 I S. 1322

Dem Gedanken, daß durch eine unbegrenzte Nachprüfung der Steuerfälle die Verwaltungsarbeit erschwert werden würde und Rechtsunsicherheit entstehen könnte, hat die Abgabenordnung auch schon selbst Rechnung getragen, indem sie mit den §§ 96, 222 AO die Nachprüfung von Steuerfällen nur unter gewissen Voraussetzungen zuläßt. Bei den Fällen, die nicht unter diese Vorschriften fallen und deshalb nicht nachgeprüft werden können, hat die Abgabenordnung in Kauf genommen, daß der Steuerpflichtige unter Umständen zu stark oder zu gering zur Steuer herangezogen wird¹⁾. Daraus ergibt sich aber auch umgekehrt, daß das Gesetz die anderen Fälle der Finanzverwaltung zur weiteren Bearbeitung überläßt und insoweit eine Mehrbelastung in Kauf nimmt.

Im übrigen ist die arbeitsmäßige Mehrbelastung der Verwaltung durch die Nachprüfung der Rechtmäßigkeit von Billigkeitsmaßnahmen sehr gering. Denn zahlenmäßig stehen die Fälle der Nachforderung nach § 96 AO in sehr geringem Verhältnis zu den Berichtigungsveranlagungen im Anschluß an eine Betriebsprüfung.

Zudem würde es eine gerade vom Standpunkt des Rechtsstaates aus nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung bedeuten, wenn ein einzelner Steuerpflichtiger im Gegensatz zu den anderen, ihre Pflichten erfüllenden Bürger durch einen Erlaß begünstigt würde, ohne daß dessen Voraussetzungen vorliegen²⁾. Ein Billigkeitserlaß darf niemals zu einer offensichtlichen Ungleichmäßigkeit in der Besteuerung von Personen gleicher Einkommens- oder Vermögensverhältnisse führen³⁾. Dies zu verhindern, ist eine der Aufgaben der Finanzverwaltung, hinter der auch die etwaige Arbeitsmehrung zurücktreten muß.

1) Niemann S. 92

2) Barske AO S. 45

3) Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 10.2. 1934 RStBl S. 162

C

Schluß: Würdigung des gewonnenen Ergebnisses

§ 27 Zusammenfassung des Ergebnisses

Als Ergebnis läßt sich feststellen: Die Beseitigung eines Billigkeitserlasses ohne Dauerwirkung gem. § 96 Abs.1 AO ist zulässig. Das Erlassene kann aber nur zurückgefordert werden, wenn die Voraussetzungen des § 96 Abs.1 Ziff.2 zweite Alternative AO oder des § 96 Abs. 1 Ziff.3 AO gegeben sind. In allen anderen Fällen des § 96 Abs.1 AO scheitert die Rückforderung des Erlassenen am Grundsatz des Vertrauensschutzes.

Der Rückforderung des Erlassenen in den angegebenen Fällen stehen weder Bedenken aus der Natur des Billigkeitserlasses noch aus der Wirkung eines Widerrufs mit Wirkung ex nunc entgegen. Bedenken daraus, daß die Volkswirtschaft geschädigt und die Rechtssicherheit gefährdet werden, sind unbegründet. Auch eine etwaige Mehrbelastung der Finanzverwaltung reicht zu einer Ablehnung der vorgeschlagenen Lösung nicht aus.

§ 28 Die rechtspolitische Bedeutung des gefundenen Ergebnisses im Vergleich mit der Lösung des Obersten Finanzgerichtshofs

Auf den ersten Blick hat die Lösung des Obersten Finanzgerichtshofs sicherlich etwas Bestechendes an sich, wenn sie zu dem Ergebnis kommt, daß die Beseitigung eines Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO zwar zulässig, aber ohne rechtliche Wirkung ist. Das Ergebnis kann aber niemanden -ausgenommen den betroffenen Steuerpflichtigen- befriedigen. Will man nämlich der Ansicht des Obersten Finanzgerichtshofs folgen, so kommt man dazu, die Vorschrift des § 96 Abs.1 AO hinsichtlich des Billigkeitserlasses von entstandenen Steuern als gegenstandslos anzusehen und, mangels einer anderweitigen gesetzlichen Regelung, dem Steuerpflichtigen den erlangten Vorteil

auch dann zu belassen, wenn er unrichtige oder irreführende Angaben gemacht bzw. die ihm auferlegten besonderen Pflichten und Bedingungen nicht erfüllt hat. Diejenigen aber, die mit dem Ergebnis des Obersten Finanzgerichtshofs nicht einverstanden sind, müssen versuchen, auf einem anderen Weg zu einem brauchbaren Ergebnis zu kommen.

Das kann einmal dadurch geschehen, daß jeder Billigkeitserlaß mit einem Widerrufsvorbehalt versehen wird. Das führt im Ergebnis jedoch zu nichts¹⁾.

Ein zweiter Weg besteht darin, in derartigen Fällen durch eine weite Auslegung des § 96 Abs.2 AO schon jede unrichtige Angabe, auch wenn der Steuerpflichtige dabei nicht vorsätzlich gehandelt hat, für einen rückwirkenden Widerruf des Billigkeitserlasses genügen zu lassen. Damit wird die Problematik der Beseitigung eines Billigkeitserlasses nach § 96 Abs.1 AO umgangen.

Diesen Weg hat der Bundesfinanzhof²⁾ schon einmal im folgenden Fall beschritten: Der Steuerpflichtige hatte fünf Wohngebäude errichtet, die als Arbeiterwohnstätten i.S. des § 2 Abs.1 der Verordnung über die Förderung von Arbeiterwohnstätten³⁾ anerkannt wurden. Demgemäß wurde ihm eine Beihilfe in Höhe der Grundsteuer auf die Dauer von zwanzig Jahren bewilligt. Der Beihilfezeitraum begann am 1.4.1942. Bei einer Überprüfung der Grundsteuerbeihilfen im Jahre 1954 stellt das Finanzamt fest, daß in allen fünf Gebäuden seit der Bezugsfertigkeit der Wohnungen zu der zulässigen Höchstmiete von 40,- RM im Monat noch ein monatlicher Zuschlag von 1,50 RM für Elektrogeräte erhoben wurde. Das Finanzamt hob deshalb die Bescheide über die Bewilligung der Grundsteuerbeihilfe auf. Die Einsprüche des Pflichtigen blieben erfolglos, die Berufung am Finanzgericht hatte

1) vgl. oben S. 97 f.

2) Urteil vom 6.7.1956 BStBl III S. 236

3) VO vom 1.4.1934 RGBl I S. 437

Erfolg. Die Rechtsbeschwerde des Finanzamtsvorstehers führte zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückweisung der Berufung. Der Bundesfinanzhof führt dazu aus, die zusätzlich erhobenen Vergütungen für Zusatzgeräte seien Bestandteile der Miete i.S. der Verordnung über die Förderung von Arbeiterwohnstätten; damit überschreite die monatliche Miete die Grenze von 40,- DM, die die Voraussetzung der Grundsteuerbeihilfe bilde; auch bei der nur geringen Überschreitung dieses Höchstsatzes müsse die Grundsteuerbeihilfe versagt werden; da der ehemalige Reichsbürgerschaftsausschuß und mit ihm das Finanzamt damals auf Grund der unvollständigen Angaben der Beteiligten über die wirkliche Höhe der Mieten angenommen hätten, daß es sich um Arbeiterwohnstätten i.S. des Grundsteuergesetzes handelte, tatsächlich dies aber nicht der Fall gewesen sei, sei das Finanzamt berechtigt, gem. § 96 Abs.2 AO die Bewilligungsbescheide zurückzunehmen.

Der Bundesfinanzhof hat demnach sogar bei nur unvollständigen Angaben des Steuerpflichtigen -sie waren zudem offensichtlich unverschuldet erfolgt- den Widerruf des begünstigenden Verwaltungsakts mit rückwirkender Kraft ausgesprochen.

Es fragt sich hier durchaus, ob nicht etwa eine Beseitigung nach § 96 Abs.1 AO genügt hätte mit der Folge, daß von nun an die Vergünstigung entfielen. Der Spruch des Finanzhofs zeigt aber deutlich, daß dem Pflichtigen die auf Grund von unrichtigen Angaben erlangten Vorteile wieder genommen werden sollen. Zu einem solchen Ergebnis konnte der Bundesfinanzhof aber nur dann kommen, wenn er den Widerruf der Grundsteuerbeihilfe mit Wirkung ex tunc aussprach. Offensichtlich ist hier der Bundesfinanzhof auf eine weite Auslegung des § 96 Abs.2 AO ausgewichen, um nicht mit der in der neueren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und dem Gutachten des Obersten Finanzgerichtshofs vertretenen Auffassung zu einer wirkungslosen Besei-

tigung der Grundsteuerbeihilfe nach § 96 Abs.1 AO zu kommen.

Auch das Bundesverwaltungsgericht scheint diesen Weg gehen zu wollen¹⁾. Es wendet sich im Anschluß an den Württembergisch-Badischen Verwaltungsgerichtshof²⁾ und HAUEISEN³⁾ gegen den Versuch des Schrifttums, die Behandlung der Wirkungen des Widerrufs allgemeinen Regeln zu unterwerfen. Der Umfang der Wirkung des Widerrufs könne vielmehr nur nach Lage des Einzelfalles unter billiger Berücksichtigung der Interessen der Betroffenen, im übrigen insbesondere nach dem rechtlichen Inhalt des fehlerhaften Verwaltungsakts, dem Grund der Widerruflichkeit und dem mit dem beabsichtigten Widerruf verfolgten Zweck entschieden werden. Bei der Beseitigung eines Verwaltungsakts, dessen Rechtsfolgen in der Vergangenheit abgeschlossen seien, ohne daß damit die Beseitigung aus tatsächlichen Gründen unmöglich werde, müsse die individualisierende Betrachtungsweise dazu führen, der Verwaltung grundsätzlich die Möglichkeit zu geben, die Rückwirkung des Widerrufs anzuordnen. Erst jetzt könne die Verwaltung zu einer Interessenabwägung gelangen. Komme die Behörde zu der Erkenntnis, daß die Rechtsstellung des Adressaten durch einen rückwirkenden Widerruf nicht unzumutbar beeinträchtigt werde, so könne sie dem Widerruf rückwirkende Kraft beilegen.

Nach dieser Rechtsprechung ist daher die Zurücknahme eines begünstigenden Verwaltungsakts auch dann möglich, wenn der Verwaltungsakt nicht durch unlautere Mittel erwirkt worden ist⁴⁾.

1) Urteil v.28.6.1957 NJW 1958 S.154= DÖV 1957 S. 911

2) VerwRspr Bd. 3 S. 304

3) Rücknahme S. 1428

4) so auch Schäfer S.73; Schütz S. 450; ähnlich Giese (Giese-Neuwiem-Gahn S. 10 2,3 b bb), der regelmäßig im Interesse der Rechtssicherheit rückwirkende Kraft des Widerrufs dann annimmt, wenn ihre Ablehnung mit dem Grundsatz von Treu und Glauben unvereinbar wäre.

Die Rechtsprechung der oberen Gerichte zu der Beseitigung nach § 96 Abs.1 AO zwingt damit die Verwaltung und die Finanzgerichte zu einer Erweiterung der Anwendbarkeit des § 96 Abs.2 AO, um zu dem gewünschten Ergebnis, d.h. zu einer Rückforderung des durch den begünstigenden Steuerverwaltungsakt Erlangten, zu kommen.

Dieser sich in der Rechtsprechung und Rechtslehre abzeichnende Weg ist für den Steuerpflichtigen erheblich ungünstiger als die vorgeschlagene Lösung. Denn bei der Tendenz der oberen Gerichte, Verwaltungsakte rückwirkend aufzuheben, treffen den Steuerpflichtigen alle Nachteile, die sich daraus ergeben, daß nicht ein Widerruf ex nunc, sondern ein solcher ex tunc erfolgt. Da bei einer Zurücknahme nach § 96 Abs.2 AO der begünstigende Steuerverwaltungsakt von Anfang an entfällt, ist der nunmehr vom Staat geltend zu machende Anspruch von größerem Umfang als der ursprüngliche. Insbesondere kommen Verspätungszuschläge und Verzugszinsen zu der ursprünglichen Forderung hinzu. Das sind bei langen Zeiträumen nicht unerhebliche Beträge¹⁾.

Die ursprünglich den Schutz des Steuerpflichtigen bezweckende Aufteilung der Widerrufswirkungen in § 96 Absatz 1 und Absatz 2 AO wandelt sich damit in das genaue Gegenteil um und belastet den Steuerpflichtigen in weit höherem Maße, als wenn man mit der vorgeschlagenen Lösung in analoger Anwendung des § 812 Abs.1 Satz 2 erste Alternative BGB eine Rückforderung des Erlangten auch bei der Beseitigung eines Verwaltungsaktes ohne Dauerwirkung nach § 96 Abs.1 AO für möglich hält.

1) vgl. auch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10.8.1961 BStBl 1961 III S. 488, nach dem der Steuerpflichtige 2.550,- DM Säumniszuschläge zu entrichten hatte.

Daher entspricht die vorgeschlagene Lösung im Grunde genommen den wahren Interessen des Steuerpflichtigen mehr als die im Gutachten des Obersten Finanzgerichtshofs vertretene Ansicht, die zudem die Interessen des Staates an der Rückforderung des durch einen begünstigenden Verwaltungsakt Erlangten in bestimmten Fällen nicht genügend beachtet.

L e b e n s l a u f

=====

Ich wurde am 19. Mai 1933 in Bergisch-Gladbach als Sohn des Ministerialrats Dr. iur. Edgar Krill und seiner Ehefrau Anna geb. Stauder geboren. Ich bin deutscher Staatsangehöriger.

1939 wurde ich in die Grundschule in Schwelm aufgenommen. 1942 - 1949 besuchte ich die Städtische Oberschule in Ahaus/W. und anschließend das Staatliche Gymnasium in Coesfeld/W. Dort legte ich am 20. März 1952 die Reifeprüfung ab.

Mit dem Sommersemester 1952 begann ich an der Universität zu Heidelberg das Studium der Rechtswissenschaft. Anschließend studierte ich ein Semester an der Universität zu Münster/W., ein Semester an der Universität zu Frankfurt/Main und vier Semester an der Universität zu Münster/W. Am 22. Dezember 1955 legte ich die erste juristische Staatsprüfung vor dem Justizprüfungsamt bei dem Oberlandesgericht in Hamm ab. 1956 wurde ich zum Referendar ernannt. Am 7. März 1961 bestand ich die zweite juristische Staatsprüfung vor dem Landesjustizprüfungsamt in Düsseldorf.

Am 16. Juni 1961 trat ich in den Dienst der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen. Zur Zeit bin ich als Regierungsassessor bei dem Finanzamt Düsseldorf-Nord tätig.

Helmut Krill

